

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/3295 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 14/3295 Wtra AK van 30 november 2015 van

HET OPENBAAR MINISTERIE,

functioneel parket, eenheid Zwolle,

K L A G E R,

vertegenwoordigd door mr. J.W. Bollen, officier van Justitie,
gemachtigden: K. Leijendekker RA en H.W. Voortman RA MSc,

t e g e n

drs. Y,

registeraccountant,
wonende te [woonplaats],

B E T R O K K E N E,

raadsliden: mw. mr. S.A.G. Hoogeveen en mr. S.P. Kamerbeek.

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 29 december 2014 ingekomen klaagschrift van 23 december 2014 met bijlagen.
- het op 14 april 2015 ingekomen verweerschrift van die datum, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht, gelijktijdig doch niet gevoegd behandeld met twee andere tegen betrokkene en met de tegen een toenmalige kantoorgenoot, [A] RA, aanhangig gemaakte klachtzaken met nummers 14/2615, 14/3294 en 14/3296

Wtra AK, en wel ter openbare zitting van 7 en 8 september 2015, waar steeds zijn verschenen: namens klager zijn gemachtigden K. Leijendekker RA en H.W. Voortman RA MSc, beiden verbonden aan de belastingdienst/FIOD te Zwolle, en betrokkene in persoon, bijgestaan door mrs. S.A.G. Hoogeveen en S.P. Kamerbeek, beiden advocaat te Amsterdam.

1.3 Ter zitting heeft de Accountantskamer het namens betrokkene gedane verzoek om behandeling achter gesloten deuren afgewezen, om reden dat, gelet op de in het onderhavige geval aangevoerde argumenten, aan het belang van de openbaarheid van de rechtspraak meer gewicht wordt toegekend dan aan het privébelang van betrokkene.

1.4 Klager 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.

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 - in ieder geval in de jaren 2010 en 2011 - vennoot bij [B] Accountants & Belastingadviseurs te [plaats] (hierna: [B]). [B] heeft per 29 september 2008 vergunning van de AFM verkregen voor het verrichten van wettelijke controles bij organisaties, niet zijnde van openbaar belang. Vanaf 16 april 1997 is betrokkene als accountant ingeschreven in het register van de beroepsorganisatie, destijds het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), welk instituut is opgegaan in de Koninklijke Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (Nba). Door zijn functie bij [B] was hij - in ieder geval - in de jaren 2010 en 2011 openbaar accountant. Betrokkene was in de jaren 2010 en 2011 als extern accountant ingeschreven in het register bij de AFM.

2.2 De Eurocommerce Groep is een groep vennootschappen die zich in hoofdzaak richtte op het ontwikkelen en realiseren van bedrijfsruimten en kantoorpanden, waarbij de (aanloop)investeringen in overwegende mate via bancaire leningen werden gefinancierd.

In 2010 stond aan het hoofd van deze groep de vennootschap Eurocommerce Holding B.V. (hierna: de Holding), een 100% deelneming van de vennootschap Ferdinand Stinger Holding B.V. (hierna: FSH).

De uiteindelijke zeggenschap in FSH berustte bij het bestuur van de stichting administratiekantoor Ferdinand Stinger Holding. Dit bestuur bestond uit [C] (hierna: [C]) en zijn twee kinderen, waarbij [C] drie stemmen had en zijn kinderen ieder één stem. [C] is één van de twee oprichters van de Eurocommerce Groep.

De Eurocommerce Groep bestond uit vier takken, te weten:

- projectontwikkeling met aan het hoofd de vennootschap Eurocommerce Projectontwikkeling B.V. (hierna: Projectontwikkeling);
- beleggingen met aan het hoofd de vennootschap Eurocommerce Beleggingen B.V. (hierna: Beleggingen);
- promotionele activiteiten in de vennootschap Eurocommerce Promotie B.V.;

- de exploitatie van hotels en restaurants met aan het hoofd de vennootschap Eurocommerce Recreatie B.V.

2.3 [B] heeft vanaf - in ieder geval - 2007 administratieve diensten verleend aan de Eurocommerce Groep en daarnaast fiscaalrechtelijke diensten verleend. Tevens verrichtte [B] controlewerkzaamheden voor de Eurocommerce Groep. De kosten van de controle-werkzaamheden bedroegen circa € 120.000,-, die van de overige dienstverlening inclusief fiscale werkzaamheden circa € 200.000,- per jaar.

2.4.1 In een brief van 15 november 2010 heeft [C] namens de Holding vermeld:
“(...) De afgelopen maanden is duidelijk geworden dat een aantal financieringsinstellingen de kredieten niet wenst te verlengen die betrekking hebben op vastgoed, dan wel de hoogte van de bedragen substantieel wenst te verlagen. (...) In dat kader hebben wij concreet met de bank (voorheen bank1 en bank2) afspraken gemaakt, dat met ingang van 1 oktober 2011 de bankrelatie tussen de bank en Eurocommerce zal worden beëindigd, daar waar het gaat om bouwfinancieringen en hypothecaire leningen, die door bank1 aan Eurocommerce zijn verstrekt. Dit betekent dat per deze datum de desbetreffende objecten geherfinancierd zullen moeten worden, dan wel uit eigen middelen gefinancierd dienen te worden of een combinatie van beide mogelijkheden.

Ik heb je aangegeven dat de exploitatielast van enige objecten, die niet verhuurd zijn, zeer zwaar drukken op de cash flow van Eurocommerce en dat deze objecten na de oplevering in gezamenlijke exploitatie van Eurocommerce en (...) dienen te worden genomen naar ratio de deelname plaatsvindt. De objecten die wel verhuurd zijn hebben een aflossingsregime, dat geen ruimte overlaat om de rente en aflossingen te compenseren, die in de voorgaande zin bedoeld worden. (...)”

2.4.2 Op 13 oktober 2010 is tussen de Eurocommerce Groep en de bank een hernieuwde Algemene kredietovereenkomst gesloten, op basis waarvan € 192,8 miljoen aan krediet is verleend. Een gedeelte van € 30 miljoen was beschikbaar tot uiterlijk 15 december 2010 en het resterende bedrag van € 162,8 miljoen tot 1 oktober 2011.

2.5 In 2010 hebben [B] (mede in persoon van betrokkene) en Projectontwikkeling onderhandeld over het door [B] gaan huren van (een gedeelte van) een kantoorpand van Projectontwikkeling te [plaats].

2.5.1 In dat verband heeft de Holding per brief van 13 juli 2010 aan [B] - mede gericht aan betrokkene - geschreven:

“(...) De afgelopen maanden is mij toch een onbehaaglijk gevoel bekropen dat jullie onze offerte gebruiken om een gunstige deal af te dwingen met betrekking tot jullie huidige huisvesting. Dit gevoel is eens te meer bevestigd door (...) en (...) naar aanleiding van de bespreking van hedenmorgen. Mij is met klem verzocht jullie te verzoeken niet alleen de huisvestingselementen op korte termijn te laten wegen, maar ook de relatie met Eurocommerce met daaraan gekoppeld het honorarium, dat wij maandelijks betalen en dat op jaarbasis circa € 250.000,- bedraagt. Met dit jaarbedrag als wisselgeld kunnen (...) en (...) op korte termijn een verhuurdeal realiseren. (...)”

2.5.2 Projectontwikkeling heeft per brief van 22 oktober 2010 een huurvoorstel aan [B] gedaan, dat inhield een huurovereenkomst voor de duur van 15 jaar tegen een aanvangshuurprijs van € 289.450,- per jaar, onder overname door Projectontwikkeling

van de lopende huurverplichting van [B] tot medio 2012 en onder toekenning van een eenmalige verhuisbijdrage van € 300.000,-, te betalen in vijf jaarlijkse termijnen van € 60.000,-. In deze brief is voorts opgenomen:

“(...) Daarnaast heeft u vanmiddag gesproken over een gedeelte fiscale dienstverlening waarvan Eurocommerce in de veronderstelling was dat deze behoorde bij de normale dienstverlening en dat het honorarium hiervoor is opgenomen in de aan ons verzonden facturen gedurende de afgelopen vijf jaar. Desalniettemin zijn wij bereid dit bedrag, ter grootte van € 250.000,-, ineens te voldoen indien [B] besluit om een huurovereenkomst af te sluiten conform bovengenoemde condities. (...)”

2.5.3 Betrokkene heeft in een aan zijn medevennoten gericht emailbericht van 5 november 2010 medegedeeld:

“(...) en ik hebben vanmorgen uitgebreid met (...) en (...) gesproken over de huurkwestie. Na veel discussie is het onderstaande plaatje er uit komen rollen. De grootste wijziging ten opzichte van het voorgaande voorstel en het huidige (laatste) is dat we nu niet meer praten over een huurcontract van 15 jaar maar, net als bij (...), over een termijn van 10 jaar. Bovendien is de incentive verhoogd van € 300.000 naar € 800.000 en betaling van een te versturen reeds op voorhand reeds bestreden nota. (...)”

Wij, (...) en ik, stellen voor akkoord te gaan met het huurvoorstel van Eurocommerce, te meer daar nu het risico vrijwel nihil is geworden dat Eurocommerce (huidig declaratieniveau € 265.000, los van uitbreiding/ophoging) gaat vertrekken. (...)”

2.5.4 Op 11 november 2010 is tussen Projectontwikkeling en [B] aangaande het eerder vermelde kantoorpand een huurovereenkomst ondertekend voor de duur van 10 jaar, ingaande 1 juni 2011, tegen een aanvangsprijs van € 289.450,- per jaar, exclusief BTW en exclusief vergoeding voor bijkomende leveringen en diensten. In deze overeenkomst is niets opgenomen over de overname van de bestaande huurverplichtingen van [B], toekenning van een incentive / eenmalige verhuisbijdrage ad € 800.000,-, de voortzetting van de dienstverlening door [B] of betaling van het bestreden onderhanden werk ad € 250.000,-.

2.6 [B], mede in de persoon van betrokkene, heeft per brief van 11 november 2010 aan FSH de afspraken bevestigd aangaande de werkzaamheden met betrekking tot de boekjaren 2010 tot en met 2020. In die brief is onder meer vermeld dat de kosten met betrekking tot de controle van de jaarrekeningen 2010 van FSH, de Holding, Projectontwikkeling, en Beleggingen € 120.000,- exclusief BTW zullen bedragen, dat de kosten van de samenstellingswerkzaamheden met betrekking tot de jaarrekeningen 2010 voor drie andere vennootschappen € 21.000,- exclusief BTW zullen bedragen, dat de kosten van werkzaamheden betreffende omzetbelasting voor bepaalde vennootschappen per jaar € 30.000,- exclusief BTW zullen bedragen en dat de kosten van de overige fiscale werkzaamheden, daaronder begrepen het verzorgen van alle aangiften vennootschaps-belasting en inkomstenbelasting van [C], zijn echtgenote en zijn kinderen, per jaar € 155.000,- exclusief BTW zullen bedragen. Deze brief is voor akkoord ondertekend.

2.7 Krachtens daartoe verstrekte opdracht d.d. 25 november 2010 heeft [B] - in de persoon van betrokkene als controlerend accountant - de (geconsolideerde) jaarrekeningen 2010 gecontroleerd van (onder meer) FSH, de Holding, Projectontwikkeling en Beleggingen. De werkzaamheden van deze controle hebben - in hoofdzaak - plaatsge-

vonden in de periode van april en mei 2011. Bij deze jaarrekeningen heeft [Y] op 31 mei 2011 (ongeclausuleerde) goedkeurende verklaringen afgegeven.

2.8 In de geconsolideerde jaarrekening 2010 van FSH is verantwoord dat de opbrengsten zijn gestegen naar € 194.260.000 met een stijging van het bruto bedrijfsresultaat naar € 47.434.000 positief. Het balanstotaal is toegenomen van € 962.071.000 tot € 1.024.950.000. Aan de activa-zijde is de post 'projecten' (vlottende activa) de grootste post met € 769.688.000. Aan de passiva-zijde is de post 'schulden aan kredietinstellingen' (langlopende schulden) de grootste post met € 588.841.000, gevolgd door de post 'schulden aan kredietinstellingen' (kortlopende schulden) met € 62.740.000. In de balans is een groepsvermogen weergegeven van € 230.211.000.

2.9 In het jaarverslag 2010 en in de jaarrekening 2010 van FSH is onder meer vermeld:

“Het boekjaar 2010 is afgesloten met een winst na belastingen groot € 21.500.000 (2009: winst € 4.074.000). De toename van het resultaat wordt hoofdzakelijk veroorzaakt doordat in 2010 meer objecten zijn verkocht dan in 2009.

In 2009 is een positieve invloed op het resultaat uitgegaan van de (gedeeltelijke) vrijval van de voorziening voor huurgaranties en groot onderhoud (effect circa € 36.000.000 voor belastingen).

(...)

In de financieringsverhoudingen worden geen ingrijpende wijzigingen verwacht.

(...)

Stelselwijziging

Per 31 december 2010 heeft, teneinde het inzicht in het vermogen en resultaat te verbeteren, een stelselwijziging plaatsgevonden. Deze stelselwijziging heeft betrekking op de waardering van de beleggingen onroerend goed, alsmede op de waardering van de sub voorraden en onderhanden werk verantwoorde projectpanden. Tot en met 2009 werden beleggingen in onroerend goed en de projectpanden gewaardeerd op kostprijs of lagere marktwaarde, waarbij de lagere marktwaarde werd gebaseerd op een globale waardebeoordeling van een externe deskundige. Vanaf ultimo boekjaar 2010 worden de panden individueel gewaardeerd op de onderhandse verkoopwaarde, bepaald door een externe deskundige. Het effect van deze stelselwijziging op het groepsvermogen per 31 december 2010 bedraagt € 65.120.000 positief. Vanwege het ontbreken van betrouwbare individuele taxatie aan het begin van het boekjaar is afgezien van het aanpassen van de vergelijkende cijfers. Derhalve heeft de stelselwijziging ook geen effect gehad op het resultaat 2010.”

2.10 In verband met de hiervoor bedoelde stelselwijziging per 31 december 2010 van waardering van de vastgoedportefeuille (materiële vaste activa / voorraden / projecten) tegen actuele waarde in plaats van tegen historische kostprijs, is aan de afdeling 'Valuation Advisory Services' van de makelaar te [plaats] (hierna: [makelaar]) opdracht gegeven een onderhandse verkoopwaarde te bepalen 'in verband met balanswaardering voor beleggingsportefeuilles'.

2.10.1 In november 2010 is door [de makelaar] een rapport uitgebracht, gebaseerd op 42 objecten met als peildatum 1 oktober 2010 (hierna: het [makelaar]-rapport). In het rapport is onder meer weergegeven dat de waarde is bepaald aan de hand van de zogeheten huurwaardekapitalisatiemethode, dat van de objecten de onderhoudstoestand

en de milieuaspecten niet zijn onderzocht, dat geen onderzoek is gedaan naar eventuele voorschriften omtrent het gebruik en voorts:

“Informatie

De taxatie is gebaseerd op slechts alleen onze externe inspectie van de onroerende zaak en de ons ter beschikking gestelde informatie van de opdrachtgever. Opdrachtgever heeft alleen de rent roll verstrekt. Conform met de opdrachtgever gemaakte afspraken is er geen onderzoek gedaan naar huurcontracten, bestemming, milieu, kadaster en titel(s). Met betrekking tot de waardebeoordeling zijn wij ervan uitgegaan dat de bestemming gelijk is aan het vigerende gebruik en dat er geen sprake is van bijzondere kadastrale omstandigheden. (...)

In het kader van deze taxatie is er verondersteld dat de door de opdrachtgever c.q. beheerder verstrekte metrages zijn vastgesteld conform de NEN 2580.

Van de door de opdrachtgever en/of derden ter beschikking gestelde informatie is kennis genomen. Geen aansprakelijkheid wordt aanvaard indien mocht blijken dat de informatie onjuist en/of onvolledig is geweest.”

2.10.2 In de bij het [makelaar]-rapport gevoegde ‘Uitgangspunten en aannamen’ is onder meer vermeld:

Type Waardering: **Indicatie**

(...)

Algemeen

- [makelaar] heeft de portefeuille nog niet eerder getaxeerd;
- De peildatum is 1 oktober 2010
- De waardering betreft geen volledige waardering; verschillende aspecten zijn buiten beschouwing gelaten en de objecten zijn alleen van de buitenkant bezichtigd;
- De waardering is voor balansdoeleinden;
- m², expiratedata, huurinkomsten en huursituatie zijn gebaseerd op de door Eurocommerce verstrekte huurlijsten (13 oktober 2010), er is aangenomen dat deze informatie correct en overeenkomstig is met de huurcontracten

(...)

Oppervlakte

- Er zijn geen meetstaten voorhanden;
- Geen van de objecten zijn door [makelaar] opgemeten;
- De waardering is gebaseerd op de m² in de huurlijst onder de aanname dat dit m² VVO bedragen en overeenkomstig NEN 2580 zijn;

(...)

Huurcontracten

- Onderliggende huurcontracten zijn niet beschikbaar gesteld en derhalve niet geanalyseerd;
- Uit de beschikbare informatie is niet op te maken in hoeverre sprake is van een mogelijke huurgarantie, er is dan ook verondersteld dat de opgegeven huurders in de huurlijsten werkelijke huurders en geen huurgaranties betreffen;

(...)

- Bij de waardering is er van uitgegaan dat alle relevante informatie (incl. resterende incentives, btw compensaties, annuïteiten) ten aanzien van de huurdersituatie is vermeld in de huuroverzichten;

- Er is geen onderzoek verricht naar de financiële positie van de individuele huurder. Er is aangenomen dat de huurder financieel in staat is om aan zijn verplichtingen te voldoen, er geen huurachterstand is, er geen sprake is van contractbreuk, er geen sprake is van surseance van betaling en er geen sprake is van faillissement;

(...)

2.11 In het najaar van 2011 zijn enkele aan de Eurocommerce Groep kredietverstrekende banken gaan aandringen op het terugbrengen van de omvang van de financiering. Nadat eind 2011 enkele banken verdere financiering hadden geweigerd, kwam de Eurocommerce Groep in betalingsproblemen te verkeren. Op 21 mei 2012 zijn de belangrijkste vennootschappen van het concern, waaronder FSH, de Holding, Projectontwikkeling en Beleggingen, in surseance van betaling geraakt, welke surseances per 12 juli 2012 zijn omgezet in faillissementen.

2.12 De vereniging voor Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten (hierna: SRA) heeft in verband met het met de AFM gesloten convenant inzake doorlopend toezicht op de naleving van de Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) op 12 september en 6 december 2011 twee dossiers bij [B] getoetst. Eén van die dossiers betrof het controledossier 2010 van de Holding. In het van deze toetsing opgemaakte rapport d.d. 20 december 2011 is over het controledossier van de Holding vermeld:

“Uit de beschikbare documentatie in het controledossier 2010 is in eerste instantie geconcludeerd dat uit het dossier de vakbekwaamheid van de accountant in onvoldoende mate bleek. Aanvullend is voor enkele posten een nadere onderbouwing in een aanvullend dossier opgenomen. Deze aanvullingen zijn hierna opgenomen in de kolom Retrospectieve maatregelen.

Niet gebleken is dat deze posten in 2010 fout gewaardeerd zouden zijn en is dus terecht een goedkeurende verklaring afgegeven. Sommige informatie was reeds beschikbaar op het moment van afgeven van de controleverklaring, maar was echter niet opgenomen in het dossier. Mede op grond van de beoordeling van het aanvullende dossier concluderen wij dat blijkt dat de accountant zich bij het verrichten van deze wettelijke controle houdt aan de regels ter zake van zijn vakbekwaamheid.”

Als bijlage bij dit rapport zijn gevoegd de bevindingen van het onderzoek, onderverdeeld naar ‘zorgplicht’ en ‘onafhankelijkheid’. Als bevindingen zijn onder meer vermeld dat:

1. de fee voor overige dienstverlening belangrijk hoger is dan de controle fee, dat dit niet als onafhankelijkheidsrisico is aangeduid en dat uit het dossier onvoldoende blijkt op welke wijze deze bedreiging ongedaan is gemaakt;
2. twee aangekochte projecten met een waarde van circa € 24 miljoen en één opgeleverd, leegstaand project met een waarde van circa € 70 miljoen niet zijn getaxeerd en op kostprijs zijn gewaardeerd, dat in het accountantsverslag is opgenomen dat het project met de directie is besproken en dat géén afwaardering noodzakelijk wordt geacht doch dat dit niet is onderbouwd, dat van de aangekochte projecten niet is onderbouwd of een eventuele afwaardering al dan niet noodzakelijk is en dat geconcludeerd moet worden dat met betrekking tot deze post sprake is van een onvoldoende professioneel-kritische houding;
3. in voorgaande boekjaren afgeronde projecten worden gewaardeerd op actuele waarde, getaxeerd door een externe taxateur, doch dat uit het dossier niet blijkt op welke wijze de uitgangspunten van de taxateur zijn beoordeeld;
4. voor afgegeven huurgaranties een voorziening is opgenomen gelijk aan 3,5 keer de jaarlijkse huurgarantie doch dat deze termijn niet in het dossier is onderbouwd.

2.13 Op 17 oktober 2012 heeft een ‘reviewer’ van de SRA in het kader van vermeld doorlopend toezicht een inventarisatiegesprek gevoerd met [B] naar aanleiding van het faillissement van de Holding. Van dat gesprek is een twee pagina’s tellend verslag d.d.

23 oktober 2012 opgemaakt, waarin als doel is vermeld: 'om na te gaan op welke wijze het kantoor heeft gehandeld in aanloop naar en naar aanleiding van het faillissement'. In dat verslag is geconcludeerd dat de bespreking en de bevindingen geen aanleiding geven een nader onderzoek in te stellen.

2.14 Mede in verband met aangiftes wegens door de Eurocommerce Groep aan de banken verstrekte vervalste stukken, heeft in de periode van september 2013 tot november 2014 een strafrechtelijk onderzoek plaatsgehad. In dat kader is op 9 oktober 2013 onder [B] het controledossier aangaande de jaarrekeningen 2010 van de Eurocommerce-vennootschappen in beslag genomen.

2.15 Op 6 januari 2015 zijn [B] en alle daarbij betrokken praktijkvennootschappen, waaronder die van betrokkene, in staat van faillissement verklaard.

2.16 Het (toenmalig) NIVRA heeft krachtens het bepaalde in de artikelen 19 en 19a van de Wet op de Registeraccountants (oud; hierna: Wet RA) per 1 januari 2007 de Verordening Gedragscode (RA's) (hierna: de VGC) vastgesteld. Krachtens het bepaalde in artikel A-130.7 van de VGC heeft het bestuur van het NIVRA de nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NVCOS) vastgesteld. De standaarden in de NVCOS geven onder meer regels die gelden bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten, met - conform (de ten tijde van belang geldende) paragraaf 11 van de Standaard 200 - als algehele doelstellingen:

a. Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaglegging zijn opgesteld; en

b. Te rapporteren betreffende de financiële overzichten en het communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist in overeenstemming met de bevindingen van de accountant.

In dat kader wordt onder meer van de accountant geëist dat hij de relevante ethische voorschriften naleeft die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten, waaronder begrepen de regelgeving inzake onafhankelijkheid, en dat hij de controle van een financieel overzicht met een professioneel-kritische instelling plant en uitvoert, onder toepassing van professionele oordeelsvorming, in welk verband hij voldoende en geschikte controle-informatie dient te verkrijgen teneinde het risico van een afwijking van materieel belang in dat financieel overzicht naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren - een en ander conform de paragrafen 14 tot en met 17 van Standaard 200.

3. De klacht

3.1 Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2 Ten grondslag aan de door klager ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klager gegeven toelichting, de verwijten dat l. betrokkene bij de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2010 van FSH onvoldoende zorgvuldig heeft gehandeld als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. VGC,

II. betrokkene onvoldoende objectief heeft gehandeld en onvoldoende professionele afstand ten opzichte van zijn cliënten heeft gehouden als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. VGC;

III. betrokkene onvoldoende heeft gesignaleerd, geëvalueerd en vastgelegd van en waarborgen heeft getroffen tegen (een) bedreiging(en) die de naleving van de fundamentele beginselen in gevaar kon(den) brengen, in strijd met de toepassing van het conceptueel raamwerk als bedoeld in de artikelen A-100.2 en A-100.5 VGC.

3.3 Klager heeft deze verwijten geconcretiseerd aldus dat betrokkene:

- a. onvoldoende professioneel kritisch en met te weinig diepgang heeft gecontroleerd;
- b. controle-informatie onzorgvuldig dan wel onvoldoende heeft vastgelegd;
- c. de relatie met zijn cliënten niet als bedreiging van eigen belang en intimidatie heeft onderkend;
- d. onvoldoende maatregelen heeft genomen tegen en vastleggingen heeft gemaakt van deze bedreiging.

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 Wta juncto artikel 33 Wet RA, en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 31 Wta juncto 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern registeraccountant 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 de Wet RA respectievelijk de Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

ontvankelijkheid

4.2 Betrokkene heeft op drie gronden doen aanvoeren dat klager in zijn klacht niet-ontvankelijk dient te worden verklaard. Dienaangaande geldt het volgende.

4.2.1 Aangaande het verweer van betrokkene dat klager in strijd met de in de artikelen 39e en 39f van de Wet justitiële en strafvorderlijke gegevens (Wjsg) neergelegde regeling gegevens heeft verstrekt aan de Accountantskamer, geldt dat de Accountantskamer dit verweer al in soortgelijke door het Openbaar Ministerie ingediende tuchtzaken heeft gewogen en heeft afgewezen[1]. Er is geen grond om daar in dit geval anders over te oordelen.

4.2.2 Wat betreft het verweer van betrokkene dat klager alle stukken uit het gehele strafdossier had moeten overleggen en dat heeft nagelaten, geldt dat de Accountantskamer ook dit verweer in soortgelijke door het Openbaar Ministerie ingediende tuchtzaken heeft gewogen en heeft afgewezen[2]. Dat betrokkene in de onderhavige procedure niet behoorlijk in de gelegenheid is verweer te voeren tegen hetgeen hem tuchtrechtelijk wordt verweten doordat het strafdossier niet is overgelegd, is ook niet aannemelijk geworden. Gelet hierop is er geen grond om klager te verzoeken onderliggende stukken uit het strafdossier over te leggen en het ontbreken van die stukken leidt niet tot niet-ontvankelijkheid van klager.

4.2.3 Uit het voorgaande onder 4.2.2 vloeit voort dat aan de omstandigheid dat klager niet al in het klaagschrift aandacht heeft besteed aan de door betrokkene genoemde SRA-rapportage d.d. 20 december 2011 en het door de SRA opgemaakte verslag van een inventarisatiegesprek d.d. 17 oktober 2012 geen gevolg behoeft te worden verbonden, laat staan het door betrokkene bepleite gevolg van niet-ontvankelijkverklaring, dan wel van algehele ongegrondverklaring van de klacht.

4.2.4 Tot slot, anders dan betrokkene veronderstelt, verbindt de Wtra geen sanctie aan het niet behandelen in het klaagschrift van de vraag of de klachtprocedure al dan niet is gevolgd bij de accountantsorganisatie waaraan betrokkene ten tijde van het verweten handelen en/of nalaten verbonden was dan wel bij de beroepsorganisatie. Dit geldt evenzeer voor het niet toelichten van een en ander.

algemeen

4.3 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode geldende VGC en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

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

4.5 Anders dan betrokkene betoogt, leidt hetgeen in de rapportage van 20 december 2011 en/of in het gespreksverslag van 23 oktober 2012 van de SRA is vastgelegd aangaande de door betrokkene uitgevoerde jaarrekeningcontrole 2010, als bedoeld onder 2.12 en 2.13, niet al tot de conclusie dat de Accountantskamer de over die controle tegen betrokkene aanhangig gemaakte tuchtklacht ongegrond heeft te verklaren. De Accountantskamer heeft immers zelfstandig haar oordeel te vormen en zij is niet gebonden aan de bevindingen of conclusies van andere instanties buiten de tuchtspraak[3].

4.6 De klacht van klager valt in de kern in twee delen uiteen.

4.6.1 Enerzijds verwijt klager betrokkene in verband met de jaarrekeningcontrole van de geconsolideerde jaarrekening 2010 van FSH niet de vereiste objectiviteit en de vereiste professionele afstand tegenover de Eurocommerce Groep in acht heeft genomen en heeft nagelaten het in de VGC bedoelde conceptueel raamwerk toe te passen. De Accountantskamer begrijpt daaruit dat klager stelt dat betrokkene onvoldoende de voor een controlerend accountant geldende voorschriften omtrent onafhankelijkheid heeft toegepast. Dienaangaande geldt het volgende normenkader.

A. Ingevolge artikel 25 Wta dient de extern accountant te voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit. Vervolgens bepaalt artikel 35 Besluit toezicht accountants-organisaties (hierna: Bta) dat de extern (in dit geval register)accountant zich dient te houden aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens artikel

19, eerste en tweede lid van de Wet RA zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit. Onder meer de VGC is op dat laatstgenoemde artikel gefundeerd.

B. Artikel A-100.5 VGC verplicht de accountant in overeenstemming met het conceptueel raamwerk te handelen bij iedere gesignaleerde bedreiging die van niet te verwaarlozen betekenis is en naar aanleiding daarvan waarborgen te treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, waarbij artikel A-100.2 VGC bepaalt dat de accountant dient vast te leggen iedere bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en zijn conclusie op basis van zijn evaluatie van iedere bedreiging naar aard en belang.

C. Voor de openbaar accountant die een assurance-opdracht, zoals een controle van een jaarrekening, uitvoert, geldt dat hij zich krachtens artikel B1-290.1 VGC tevens houdt aan de vereisten die volgen uit de op basis van vermeld artikel door de beroepsorganisatie vastgestelde Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant (RA's) (hierna: NVO). In de NVO is vastgelegd dat de openbaar accountant zich bewust dient te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt. Bij de door hem gekozen benadering dient de openbaar accountant rekening te houden met de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht, en met alle bestaande en potentiële bedreigingen, die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan zijn onafhankelijkheid. Op basis hiervan dient de openbaar accountant in ieder concreet geval waarborgen te treffen die een bedreiging wegnemen of terugbrengen naar een aanvaardbaar niveau. Uitgangspunt van en vereist ingevolge de NVO is immers dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, in staat wordt gesteld de procedures te beoordelen die de openbaar accountant volgt om situaties die een bedreiging vormen voor de naleving van de objectiviteit te vermijden of op te lossen.

D. Gelet op wat hiervoor is overwogen, mag van de openbaar accountant, die op een onderbouwde, gesubstantieerde en niet op voorhand onaannemelijke wijze wordt aangesproken op het door hem naleven van het fundamentele beginsel van objectiviteit en in geval van een assurance-opdracht van het daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, worden verwacht dat hij zijn verweer onderbouwt met de vastleggingen ter zake uit zijn (assurance-)dossier. Indien door betrokkene wordt erkend dat vastlegging dienaangaande is uitgebleven dan wel is nagelaten bedoelde vastlegging in de tuchtprocedure over te leggen, kan naar het oordeel van de Accountantskamer weinig betekenis worden toegekend aan de (blote) stelling van betrokkene dat bestaande en potentiële bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid, althans objectiviteit, zijn geëvalueerd en passende waarborgen zijn getroffen.

4.6.2 Anderzijds houdt het verwijt van klager aan betrokkene in dat betrokkene zijn werkzaamheden in verband met de controle van diezelfde jaarrekening 2010 met een onvoldoende professioneel-kritische instelling en met onvoldoende diepgang heeft verricht, waardoor hij niet voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen en vastgelegd en aldus niet over voldoende controle-informatie heeft beschikt, een en ander zoals bedoeld in de NVCOS.

A. Ingevolge artikelen A-130.1 en 130.7 van de VGC zijn in het kader van de vakbekwaamheid (namelijk het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid) de NVCOS uitgevaardigd. Als het gaat om de uitvoering van een controle-opdracht schrijven met name Standaard 500 en Standaard 230 het tijdig en voldoende verkrijgen van controle-informatie en het opstellen van documentatie van controlewerkzaamheden voor teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken waarop het accountantsoordeel kan worden gebaseerd.

B. Bij een onderbouwde, gesubstantieerde en niet op voorhand onaannemelijke klacht over handelen of nalaten in het kader van verrichte controlewerkzaamheden geldt dat, onverlet wat hiervoor in 4.4 is overwogen, van een bij een jaarrekeningcontrole betrokken accountant mag worden gevergd - vanwege zijn deskundigheid en het gegeven dat hij/zij over de gegevens ter zake beschikt - dat het tegen die klacht gevoerde verweer mede wordt gebaseerd op en onderbouwd met (alle van belang zijnde stukken van) het controledossier. Het is aan de tuchtrechter te bepalen of en, zo ja, welke sanctie moet worden verbonden aan een eventueel niet voldoen aan hetgeen hiervoor is verwoord.

C. Klager heeft in dit geval zijn klacht over het niet kunnen blijken van toereikende controlewerkzaamheden onderbouwd met onder meer (delen uit) het inbeslaggenomen controledossier 2010. Tegen de achtergrond van die onderbouwing kan, indien ten aanzien van een bepaald aspect van de jaarrekening en/of de toelichting, door betrokkene wordt erkend dat documentatie van controlewerkzaamheden is uitgebleven dan wel het overleggen van controledocumentatie in de onderhavige tuchtprocedure is uitgebleven, naar het oordeel van de Accountantskamer weinig betekenis worden toegekend aan een (blote) stelling van betrokkene dat voor bedoeld aspect desondanks voldoende en geschikte controle-informatie was verkregen.

onafhankelijkheid / conceptueel raamwerk

4.7 Wat betreft de klacht dat betrokkene de voor hem geldende voorschriften omtrent onafhankelijkheid onjuist en/of onvoldoende heeft toegepast, als hiervoor bedoeld onder 4.6.1, geldt het volgende.

4.7.1 Klager heeft aangevoerd dat in het geval van de jaarrekeningcontrole 2010 sprake is van afhankelijkheid door reciprociteit, in welk verband klager heeft gewezen op de omstandigheid dat betrokkene namens [B] met Projectontwikkeling op 10 november 2010 een overeenkomst heeft gesloten over het huren van een kantoorpand voor de duur van tien jaren, gelijktijdig en in samenhang met het maken van afspraken over de declaratieomvang van controlewerkzaamheden en overige dienstverlening. Daardoor heeft betrokkene volgens klager in strijd gehandeld met zijn verplichting (de schijn van) afhankelijkheid te vermijden. Bovendien heeft hij zich de bedreigingen daarbij in onvoldoende mate gerealiseerd dan wel onvoldoende in het controledossier vastgelegd. Klager heeft zich daarbij beroepen op de omvang, zowel absoluut als relatief, van het honorarium, wat met € 200.000,- voor de overige dienstverlening bijna het dubbele is van het honorarium voor het controlewerk, op de inhoud van de voorafgaande aan 10 november 2010 gewisselde mailberichten (waaruit blijkt de door de Eurocommerce Groep gesuggereerde wederkerigheid in de zakelijke relatie, de discussie over een post onderhanden werk ad € 250.000,- en de toegekende 'incentive' van € 800.000,-)

en het niet vastgelegd zijn van datgene waaruit kan blijken dat de voorwaarden van de huurovereenkomst 'marktconform' zijn.

4.7.2 Betrokkene heeft het verwijt tegengesproken en aangevoerd dat hij zijn werkzaamheden in onafhankelijkheid heeft uitgevoerd en dat, voor zover er al bedreigingen bestonden, conform de NVO afdoende waarborgen zijn getroffen om deze bedreigingen weg te nemen of terug te brengen tot aanvaardbaar niveau, welke waarborgen adequaat in het controledossier zijn vastgelegd. Betrokkene heeft ter toelichting daarop aangevoerd dat hij conform het raamwerk heeft getoetst of hij de controleopdracht kon aanvaarden, in welk kader hij (potentiële) bedreigingen heeft gesignaleerd en geëvalueerd. Om potentiële bedreigingen voor onafhankelijkheid en/of eigen belang uit te sluiten, zijn een aantal waarborgen getroffen, welke ook zijn vastgelegd. Zo is in 2010 een aanzienlijk deel van het controleteam gewisseld, is een tweede, toeziend vennoot benoemd voor review, hebben alle leden van het controleteam onafhankelijkheidsverklaringen ondertekend, is vastgesteld dat alle leden van het controleteam voldoende opgeleid en deskundig waren en is een uitdrukkelijke scheiding aangebracht tussen de fiscale en controle-afdeling binnen [B]. Meer in het bijzonder heeft betrokkene aangevoerd dat de huurrelatie geen bedreiging was in de zin van paragraaf 4.2 van de NVO omdat de huurovereenkomst op zakelijke voorwaarden is gesloten en dat die overeenkomst noch de daaraan voorafgegane discussie daarover invloed heeft gehad op de dienstverlening of de prijzen daarvan. Juist omdat een prijsafpraak is gemaakt voor de duur van tien jaren kon betrokkene niet onder druk worden gezet. Het honorarium voor overige dienstverlening overtrof daarnaast het honorarium voor de controlewerkzaamheden niet significant, terwijl het totale honorarium voor de werkzaamheden voor de Eurocommerce Groep slechts 6% van de kantooromzet bedroeg.

4.7.3 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene ten onrechte het aangaan van de huurrelatie met de Eurocommerce Groep niet heeft aangemerkt als een zakelijke relatie in de zin van paragraaf 4.2 van de NVO die een bedreiging kon vormen voor zijn onafhankelijkheid. Het aangaan van een huurovereenkomst voor benodigde kantoorruimte past weliswaar in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de accountantspraktijk doch dit laat onverlet dat de samenloop van de controle-opdracht en de huurrelatie een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis als gevolg van eigen belang vormt voor de onafhankelijkheid. Hier is van belang dat in verband met de huurovereenkomst aan [B] - waarvoor betrokkene de onderhandelingen voerde - was toegezegd (i) een verhuiskosten-/herinrichtingsvergoeding van € 175.000,-, (ii) een incentive ofwel 'overstappremie' van € 800.000,-, (iii) een overname van de tot medio 2012 lopende, bestaande verplichting van [B] tot betaling van huur aan de verhuurder van de door [B] te verlaten kantoorruimte en (iv) betaling van een tot dan toe bestreden post onderhanden werk van circa € 250.000,-, terwijl uit de stukken blijkt dat betrokkene zelf concludeerde dat door het aangaan van deze zakelijke relatie / huurovereenkomst *"nu het risico vrijwel nihil is geworden dat Eurocommerce (huidig declaratieniveau € 265.000, los van uitbreiding/opfoting) gaat vertrekken."* Uit het door betrokkene aangehaalde document SD7 inzake 'Opdrachtaanvaarding & -continuering' blijkt niet dat betrokkene aandacht heeft geschonken aan vermelde betalingen sub (i) tot en met (iv). Voorts moet worden vastgesteld dat in dat document voor de daarin verwoorde constatering dat 'sprake is van een contract op marktconforme voorwaarden' (de huurovereenkomst ziet op ca. 1.300 m² tegen een huurprijs van € 289.450,- exclusief BTW) geen nadere onderbouwing kan worden gevonden. Anders dan klager heeft aangevoerd, valt uit een en ander geen bedreiging als gevolg van intimidatie af te leiden

doch wel één als gevolg van eigen belang. Een en ander brengt de Accountantskamer tot het oordeel dat niet is gebleken dat betrokkene de in de NVO geëiste zorgvuldige afweging ter zake heeft gemaakt.

4.7.4 In de laatste alinea van paragraaf 3.2.1 van de NVO is vermeld:

Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assurance-opdracht moeten waarborgen worden getroffen. Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt.

Uit de hiervoor onder 2.6 weergegeven brief van 11 november 2010 blijkt dat vanaf boekjaar 2010 het honorarium voor overige dienstverlening jaarlijks € 206.000,- zou gaan bedragen, terwijl voor de controlewerkzaamheden € 120.000,- in rekening zou worden gebracht. Uit de stukken en de ter zitting gegeven toelichting is voorts gebleken dat in laatstgemeld bedrag een som van circa € 20.000,- is begrepen voor administratieve dienstverlening in verband met de jaarrekeningcontrole, zoals het maken van correctieboekingen en het door het controleteam samenstellen van de jaarrekeningen op basis van de door de Eurocommerce Groep aangeleverde kolommenbalansen. Uit een en ander volgt dat het honorarium voor de controlewerkzaamheden, anders dan betrokkene heeft afgewogen, beduidend minder bedroeg dan het honorarium voor de overige dienstverlening. Betrokkene heeft daardoor ten onrechte op ontkenkende wijze vastgelegd - zo blijkt uit document SD7 - dat de verhouding tussen die honoraria geen bedreiging als gevolg van eigenbelang inhield.

4.7.5 Uit de laatste alinea van paragraaf 5.2.1 van de NVO volgt dat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht betrokken accountant als gevolg van zelftoetsing kan ontstaan, indien de accountant of zijn controleteam werkzaamheden verricht bestaande uit het opstellen van de jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van die jaarrekening. In dit geval is gebleken dat de Eurocommerce Groep haar kolommenbalansen aan [B] heeft aangeleverd, waarna het controleteam, in het bijzonder betrokkene, in nader overleg met de controller van de Eurocommerce Groep de respectieve jaarrekeningen heeft opgesteld. Gelet op onder meer het gegeven dat in de jaarrekeningen van de Eurocommerce Groep veel posten voorkwamen met een aanmerkelijk subjectief element, deed zich derhalve evident voormelde bedreiging van zelftoetsing voor. Uit de door betrokkene overgelegde documentatie - voormeld document SD7 - blijkt dat betrokkene een bedreiging als gevolg van zelftoetsing heeft gesignaleerd, zij het dat daarin de bijdrage van het controleteam / betrokkene te beperkt wordt weergegeven in *'het in overleg met de controller aanbrengen van correcties en het berekenen van de fiscale posities (fiscale afdeling) en de consolidatie.'* Uit de controle-documentatie blijkt dan ook in onvoldoende mate of, en zo ja op welke wijze, betrokkene de aard en het belang van de bedreiging van het opstellen van jaarrekeningen met veel posten met een aanmerkelijk subjectief element, op een zorgvuldige wijze heeft geëvalueerd en passende waarborgen dienaangaande in aanmerking heeft genomen. Het in overleg met de controller aanbrengen van correcties en het (zoals hierna nog zal blijken) zelf berekenen van bepaalde posten, zoals de waarde van niet door [MAKELAAR] getaxeerde panden, is in strijd met wat ter zake van betrokkene werd verlangd.

4.7.6 De vraag of betrokkene afdoende waarborgen heeft getroffen tegen de door hem gesignaleerde bedreigingen moet naar het oordeel van de Accountantskamer

eveneens ontkennend worden beantwoord. Zo heeft betrokkene aangevoerd dat hij in verband met de hiervoor onder 4.7.4 bedoelde bedreiging als waarborg een tweede, toeziend vennoot - in de persoon van drs. [D] RA (hierna: [D]) - aan het controleteam heeft toegevoegd en dat haar betrokkenheid ervoor heeft gezorgd *'dat alle vraagstukken in de relatie [B] en de Eurocommerce Groep tijdens de controle door een tweede persoon zijn getoetst, dat betrokkene in zijn controle een deskundige sparringpartner had en, voor zover vereist, een beter (tegen)gewicht kon worden gegeven aan de Eurocommerce Groep in eventuele discussies over de inhoud van de jaarrekening.'* Het is de Accountantskamer in dat verband gebleken dat het controleteam voor de jaarrekeningen 2010 van de Eurocommerce Groep heeft bestaan uit drie personen, onder wie betrokkene, waarbij betrokkene desgevraagd ter zitting heeft verklaard dat hij het merendeel van de controlewerkzaamheden ter zake zelf heeft uitgevoerd. Het is echter voorts gebleken, naar betrokkene heeft erkend, dat [D] al als een regulier lid is opgetreden van het controleteam en inhoudelijk controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en dus niet onafhankelijk was van het controle-team. Van een rol van [D] als tweede toeziend vennoot die is opgetreden als 'reviewer' en/of 'deskundig sparringpartner' van betrokkene, is ook (uit de overgelegde stukken) niet gebleken. Dit betekent dat de review door een tweede partner feitelijk niets heeft voorgesteld, zodat de gestelde waarborg daardoor afwezig, althans niet effectief, is geweest. Daarnaast kan weinig gewicht worden toegekend aan de stelling dat ook als waarborg is toegepast 'het aanzienlijk wijzigen van het controleteam in 2010'. Ter zitting is gebleken dat betrokkene hiermee uitsluitend doelt op het in november 2010 vervangen van één assistent door [A], toen die eveneens nog assistent-accountant was (hierna: [A]). Voorts is gebleken dat in het controledossier een deel van de door betrokkene uitgevoerde controlewerkzaamheden op naam is gesteld van [A], die kort daarvoor registeraccountant geworden was, en waarbij betrokkene zich heeft laten afficheren als reviewer. Aldus was er geen sprake van een toereikend samengesteld controleteam dat als een passende waarborg kan worden aangemerkt.

4.7.7 Het bovenstaande leidt tot het oordeel van de Accountantskamer dat betrokkene op een voor een jaarrekeningcontrole essentieel onderdeel niet heeft voldaan aan het raamwerk, als hiervoor bedoeld onder 4.6.1, onder B. en C., en (mede daardoor) voormelde voorschriften uit de NVO heeft overtreden als weergegeven onder 4.7.3 tot en met 4.7.6. Dit brengt mee dat de klacht in onderdeel 3.2 onder II. geheel en in onderdeel 3.2 onder III. grotendeels gegrond moet worden verklaard.

4.8 Het verwijt van klager dat betrokkene onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht, als bedoeld onder 4.6.2, is toegespitst op de waardering van het onroerend goed/projecten, rubricering van de langlopende en kortlopende schulden en de continuïteit. Deze toegespitste verwijten worden hierna onder 4.9, 4.10 onderscheidenlijk 4.11 besproken.

waardering onroerend goed

4.9 Klager verwijt betrokkene voorts dat hij de juistheid van de waardering van het onroerend goed, gerubriceerd onder de balansposten Beleggingen onroerend goed en Projecten, onvoldoende heeft gecontroleerd, in die zin dat betrokkene aangaande die waardering onvoldoende geschikte controlewerkzaamheden heeft verricht, als hiervoor omschreven in overweging 4.6.2.

4.9.1 De Accountantskamer stelt bij de beoordeling van dit verwijt voorop dat, gezien het materieel belang van de waardering van (kort gezegd) het onroerend goed en de gevolgen daarvan voor zowel de balans als het resultaat van de Eurocommerce Groep, de aan de controle van die waardering te stellen eisen geenszins licht mogen worden opgevat, wat betekent dat evenmin licht mag worden gedacht over de noodzaak voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen voor de beoordeling van die waardering en voor de afweging of daarmee het noodzakelijke inzicht als bedoeld in artikel 2:362 BW wordt verschaft.

Een en ander geldt te meer nu in het boekjaar 2010 ten aanzien van de waardering van het onroerend goed sprake was van een stelselwijziging, in die zin dat de Eurocommerce Groep overging van waardering op basis van historische kostprijs of lagere marktwaarde naar een waardering op basis van onderhandse verkoop waarde, met een positief effect op het groepsvermogen van € 65,1 miljoen.

4.9.2 Het staat vast dat de Eurocommerce Groep zich voor de waardering van het onroerend goed in overwegende mate heeft gebaseerd op het door [MAKELAAR] opgestelde rapport d.d. november 2010 als bedoeld in overweging 2.10 tot en met 2.10.2. Betrokkene heeft daarover in het 'Strategisch plan boekjaar 2010' d.d. 1 december 2010 aangaande de controle-aanpak van de (geconsolideerde) jaarrekening 2010 (hierna: het Strategisch plan inzake de controleaanpak' vermeld dat in de controleaanpak *'conform NVCOS 610 zullen wij toetsen of deze deskundige als deskundig en onafhankelijk kan worden aangemerkt alsmede of wij kunnen leven met de gehanteerde waarderingmethoden.'* Het ging hier evenwel om een rapport van een door de Eurocommerce Groep ingeschakelde deskundige waarop niet Standaard 620 (zoals betrokkene kennelijk bedoelde) doch het gestelde in paragraaf 8 van Standaard 500 van toepassing is. Daargelaten de juistheid van de stelling van betrokkene dat de materiële normen van Standaard 500.8 (nagenoeg) gelijk zouden zijn aan die van Standaard 620, stelt de Accountantskamer vast dat uit overgelegde stukken niet is kunnen blijken dat betrokkene bij zijn controlewerkzaamheden bij de in de ene dan wel de andere Standaard opgenomen vereisten heeft aangesloten. Die vereisten houden ook stellig meer in dan wat betrokkene zich in zijn - gegevensgerichte - controleaanpak had voorgenomen, zoals hiervoor weergegeven. Ingevolge paragraaf 8 van Standaard 500 dient de accountant voor, zover nodig:

- a. de competentie, de capaciteiten en de objectiviteit van de deskundige te evalueren, zoals verduidelijkt in de paragrafen A37 tot en met A43;
- b. een inzicht te verwerven in het werk van die deskundige, zoals verduidelijkt in de paragrafen A44 tot en met A47; en
- c. de geschiktheid van het werk van die deskundige als controle-informatie voor de relevante bewering te evalueren, zoals verduidelijkt in paragraaf A48.

4.9.3 Betrokkene heeft samengevat aangevoerd dat de [makelaar]-rapportage als adequate controle-informatie kon dienen, gezien de reputatie van [makelaar], haar ervaring met waarderingen en de gehanteerde standaard waarderingsmethodiek. Betrokkene is er daarbij van uitgegaan, zo heeft hij gesteld, dat sprake was van een taxatie, in welk verband alle van belang zijnde aspecten van de betreffende panden en projecten in aanmerking zouden zijn genomen. Betrokkene heeft in dat verband aangevoerd dat [makelaar] hem nimmer duidelijk heeft gemaakt dat de rapportage niet zou kunnen dienen voor 'een balanswaardering voor beleggingsportefeuilles'.

4.9.4 Allereerst is niet te begrijpen de stelling van betrokkene dat betekenis zou moeten toekomen aan het gegeven dat [makelaar] hem nimmer duidelijk heeft gemaakt dat de rapportage niet geschikt zou zijn als controle-informatie. Nog daargelaten dat [makelaar] is opgetreden als de door het management van de Eurocommerce Groep ingeschakelde deskundige en niet als de door betrokkene ingeschakelde deskundige, geldt dat het uitsluitend op de weg van betrokkene ligt om bedoelde geschiktheid vast te stellen, een en ander op een wijze als hiervoor onder 4.9.2 is weergegeven. Overigens kan als algemene vaststelling hier niet onvermeld worden gelaten dat iedere aanwijzing ontbreekt van enige betrokkenheid van kantoorgenoot [D] als ‘reviewer’ en/of ‘deskundig sparringpartner’ van betrokkene op deze balanspost van zeer groot materieel belang.

4.9.5 Inhoudelijk dient te worden vastgesteld dat in het [makelaar]-rapport op vele plekken contra-indicaties te vinden zijn voor het uitgangspunt van betrokkene dat het rapport een alomvattende taxatie bevatte, zodanig dat hij deze contra-indicaties had moeten opvatten als inherente beperkingen aan de zeggingskracht van die rapportage.

(i) Het rapport is weliswaar getiteld ‘taxatierapport’ maar op hetzelfde voorblad staat tevens vermeld ‘waarde indicatie’, welk begrip wordt herhaald in de bijlagen. In de rubriek ‘Uitgangspunten, aannamen en beperkingen’ wordt expliciet vermeld dat de waardering geen volledige waardering betreft, dat verschillende aspecten buiten beschouwing zijn gelaten en dat de objecten alleen aan de buitenzijde zijn geïnspecteerd.

(ii) In het rapport is achter het kopje ‘Informatie’ weergegeven dat “de taxatie is gebaseerd op slechts onze inspectie van de onroerende zaak en de ons ter beschikking gestelde informatie van de opdrachtgever” en dat de opdrachtgever [makelaar] alleen een zogeheten ‘rent roll’ heeft verstrekt. Die passage vervolgt dan met de mededeling dat [makelaar] geen onderzoek heeft ingesteld naar huurcontracten en andere (mogelijk) waarde beïnvloedende factoren, zoals bestemming en milieuaspecten. Voorts wordt expliciet in dat tekstblok iedere aansprakelijkheid van [makelaar] uitgesloten indien mocht blijken dat de ter beschikking gestelde informatie onjuist en/of onvolledig is geweest.

Het voorgaande is evident strijdig met de veronderstelling van betrokkene en had voor hem aanleiding dienen te zijn voor het uitvoeren van (aanvullende) controlewerkzaamheden. Dit nalaten is laakbaar, nog daargelaten dat betrokkene zijn afwegingen, voortvloeiend uit zijn beoordeling ter zake, niet heeft gedocumenteerd.

4.9.6 In de rapportage van [makelaar] is op niet voor misverstand vatbare wijze verwoord dat zij zich voor de waarde indicatie in hoofdzaak heeft gebaseerd op de door Eurocommerce Groep ter beschikking gestelde ‘rent roll’ en dat [makelaar] de daaruit blijkende gegevens niet heeft geverifieerd aan de hand van de huurcontracten en/of interne inspecties van de panden / objecten, waarbij [makelaar] iedere verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid afwees indien de aan haar ter beschikking gestelde informatie onjuist en/of onvolledig mocht zijn. Gelet daarop was betrokkene dan ook zonder meer gehouden, zoals verduidelijkt in paragraaf A48 van Standaard 500, de relevantie, de volledigheid en het accuraat zijn van die gegevens te onderzoeken, de uitkomsten van dat onderzoek af te wegen, en die afweging en de daaruit getrokken conclusie vast te leggen. Het één noch het ander is gebleken; betrokkene heeft desgevraagd ter zitting bevestigd dat hij uitging van de deskundigheid van [makelaar] en van de door haar afgegeven waarden. Alsdan heeft te gelden, mede gezien het onder overweging 4.6.2,

sub C. weergegeven uitgangspunt, dat betrokkene met het [makelaar]-rapport niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt.

4.9.7 Ook op andere aspecten is niet kunnen blijken dat betrokkene toereikende werkzaamheden heeft uitgevoerd als hiervoor onder 4.9.2 zijn beschreven.

A. Wat betreft de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door Eurocommerce Groep ingezette deskundige als bedoeld in sub a. van overweging 4.9.2 moet worden vastgesteld dat betrokkene zich heeft beperkt tot de reputatie van [makelaar] en het gegeven dat zij ervaring heeft met waarderingen. Voor zover daarmee al de vragen naar competentie en capaciteiten als toereikend onderzocht en beantwoord kunnen worden beschouwd - wat in ernstige mate moet worden betwijfeld - geldt dat zulks niets inhoudt over de vaststelling aangaande de objectiviteit van de geraadpleegde deskundige. Betrokkene had minstgenomen zich de vraag moeten stellen waarom en op welke wijze de Eurocommerce Groep [makelaar] had ingeschakeld, welke opdrachtvoorwaarden ter zake hebben gegolden en/of al dan niet sprake is/was van (andersoortige) financiële belangen, relaties en/of dienstverlening tussen [makelaar] en de Eurocommerce Groep. Van zo'n onderzoek of afweging is niet gebleken; iedere vastlegging ter zake ontbreekt.

B. Wat betreft het noodzakelijke verwerven van inzicht in het werk van de deskundige als bedoeld in sub b. van overweging 4.9.2 moet worden vastgesteld dat betrokkene daarover niets heeft aangevoerd en dienaangaande ook niets dienend uit de overgelegde stukken is kunnen blijken. Dit is van belang omdat betrokkene heeft aangevoerd dat hij de concrete toepassing van de door de deskundige toegepaste methodiek bij gebrek aan eigen deskundigheid niet heeft kunnen beoordelen. In dat geval had het voor de hand gelegen dat betrokkene had afgewogen of hij niet een door hemzelf ingeschakelde deskundige nodig had om het werk van de door de Eurocommerce Groep ingeschakelde deskundige te evalueren. Daar is niet van gebleken; iedere vastlegging ontbreekt.

4.9.8 In de [makelaar]-rapportage is de datum van 1 oktober 2010 als peildatum genomen, terwijl de in de jaarrekening 2010 verwerkte waardering uit had te gaan van de balansdatum van 31 december 2010. Betrokkene heeft daarover aangevoerd dat hij zelf een analyse heeft gemaakt van de ontwikkeling van de vastgoedmarkt in het laatste kwartaal van 2010, dat daaruit volgde dat de vastgoedmarkt zich in dat laatste kwartaal herstelde en dat zulks bevestiging vond in een door [makelaar] per [datum] uitgebrachte 'Vastgoedvisie', getiteld 'Van veel te veel'. Nog daargelaten dat het maken van die analyse zich moeilijk laat rijmen met de eveneens ingenomen stelling van betrokkene dat hij zelf ter zake niet deskundig is, moet worden vastgesteld dat iedere vastlegging van die analyse ontbreekt. Daarnaast is de door hem aangehaalde rapportage van januari 2011 op het marktsegment waarop de Eurocommerce Groep met name actief was, te weten de kantorenmarkt, ronduit kritisch. In dat rapport wordt immers - samenvattend - beschreven dat die markt zich kenmerkt door een zeer ruim aanbod en een hoog leegstandscijfer, dat sprake is van een structurele mismatch tussen vraag en aanbod, dat door de afname van de beroepsbevolking en de impact van 'Het Nieuwe Werken' (geen vaste werkplekken) de verwachting is dat minder kantoorruimte wordt gebruikt en dat het onverstandig is om nog meer vierkante meters aan de huidige voorraad toe te voegen. In datzelfde rapport is verwoord dat de opleving van de vastgoedbeleggingsmarkt in 2010 nagenoeg geheel te danken is aan de stijgende interesse van beleggers in de winkel- en woningmarkt en in stationslocaties. Bij gebrek aan

iedere vastlegging en bijgevolg van ieder aanvullend onderzoek valt dan ook niet in te zien dat de afwegingen van betrokkene konden leiden tot de door hem getrokken conclusie, te weten dat hij ook voor de waardering per balansdatum mocht uitgaan van de door [makelaar] gebruikte peildatum. Opvallend is hierbij dat betrokkene kennelijk ook geen afweging heeft gemaakt om over zijn analyse overleg te hebben met de door de Eurocommerce Groep ingeschakelde deskundige dan wel om zelf daarvoor of daarover een deskundige in te schakelen.

4.9.9 Het staat vast dat [makelaar] in het rapport van november 2010 geen rekening heeft gehouden en ook niet heeft kunnen houden met de invloed van de door Eurocommerce Groep aan huurders verstrekte incentives en/of de aan de kopers van objecten verstrekte huurgaranties. Betrokkene heeft daarover aangevoerd dat in de jaarrekening 2010 daar wel rekening mee is gehouden, doordat hij een aftrek ter zake heeft toegepast op de waarderingen die volgden uit de [makelaar]-rapportage. Nu naar betrokkene zelf stelt die incentives en huurgaranties invloed hadden op de waardering van de objecten, had van hem verwacht mogen worden dat hij een afweging had gemaakt om daarover al dan niet de door de Eurocommerce Groep ingeschakelde deskundige dan wel een 'eigen' deskundige te raadplegen. Die afweging heeft betrokkene echter, zo heeft hij ter zitting bevestigd, niet gemaakt. Voor het nalaten daarvan is ook geen rechtvaardiging kunnen blijken. Een en ander klemt nu iedere controle/informatie ontbreekt waaruit kan volgen dat alleen de door betrokkene toegepaste wijze van verdiscontering in / aftrek op de waardering van de objecten aanvaardbaar zou zijn.

4.9.10 Betrokkene heeft onderkend dat [makelaar] voor twee panden geen waarde indicatie heeft afgegeven en dat deze panden niet in de [makelaar]-rapportage voorkomen. Het gaat onder meer om het pand 'Da Vinci' te Rijswijk, dat vervolgens tegen kostprijs is gewaardeerd met een bedrag van € 69,7 miljoen, terwijl het pand volledig leegstond.

Twee andere panden zijn eveneens tegen kostprijs gewaardeerd terwijl voor die panden wel een waarde indicatie is afgegeven. Het gaat hierbij om de panden 'Rose' te Hoofddorp en 'Nieuwe Poort 1' te Deventer. In de [makelaar]-rapportage zijn waarde indicaties vermeld van € 11,85 miljoen respectievelijk € 5,5 miljoen, terwijl deze panden in de jaarrekening 2010 zijn verwerkt tegen een waarde van € 14,8 miljoen respectievelijk € 9,5 miljoen, waarbij volgens de waarde indicatie sprake was van géén respectievelijk geringe leegstand van die panden.

Het waarderen van deze drie panden op basis van kostprijs wijkt daardoor af van de door Eurocommerce Groep gekozen grondslag van waardering op basis van actuele waarde, terwijl alleen al de hogere waardering van de panden 'Rose' en 'Nieuwe Poort 1' met € 6,95 miljoen een afwijking van materieel belang oplevert.

Betrokkene heeft daarover in zijn controledossier opgetekend, als het gaat om de twee laatstgenoemde panden: *'gekocht in 2010, waardering op aanschafprijs'*. Over het pand 'Da Vinci' is in het controledossier vermeld: *'Er is vooralsnog geen reden voor afwaardering. Het pand is pas in 2010 opgeleverd. De systematiek is dat pas eventueel wordt afgewaardeerd 2 tot 3 jaar na oplevering. Ook geen andere signalen gekregen op basis waarvan afgewaardeerd zou moeten worden'*. In het door betrokkene opgestelde stuk 'Accountantsverslag & Managementletter 2010 ten behoeve van Eurocommerce Holding B.V.' is daarover vermeld: *'Het pand Davinci te Rijswijk staat helemaal leeg. Er heeft, in tegenstelling tot de andere panden, geen taxatie plaatsgevonden. Wij hebben gesproken om eventueel tot afwaardering over te gaan. U bent van mening dat hiertoe vooralsnog geen reden toe is. Het pand is pas in 2010 opgeleverd. De systematiek is dat*

pas eventueel wordt afgewaardeerd 2 tot 3 jaar na oplevering. In die tijd zullen huurders moeten worden gevonden. Ook zijn geen andere signalen die moeten leiden tot afwaardering.'

Uit het controledossier is echter niet kunnen blijken de afweging van betrokkene in hoeverre - zo al mogelijk - de door de Eurocommerce Groep toegepaste waarderings-systematiek voor recente aangekochte/opgeleverde panden zich verhiel tot de gekozen grondslag van actuele waarde. Daarnaast blijkt evenmin dat betrokkene heeft onderkend dat hier sprake was van innerlijk tegenstrijdige informatie: hoewel bij de panden 'Rose' en 'Nieuwe Poort 1' sprake was van geen tot geringe leegstand kwam [makelaar] bij die panden tot een substantieel lagere waarde indicatie dan de aanschafprijs had bedragen. Betrokkene heeft daar ook geen aanvullend onderzoek naar gedaan, terwijl bij die discrepantie dat wel van hem kon worden gevergd. Evenmin is kunnen blijken dat betrokkene aangaande het pand 'Da Vinci' aanvullende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd alvorens te (kunnen) aanvaarden de opvatting van het management van de Eurocommerce Groep 'dat er vooralsnog geen reden voor afwaardering is', ondanks de volledige leegstand van dat pand. Daarvoor was minstgenomen noodzakelijk dat betrokkene inzicht had gekregen in wat een actuele waardering (taxatie, waarde indicatie of anderszins) uitwees en welke concrete vooruitzichten er zouden bestaan op substantiële verhuur van dat pand. Gelet hierop en gezien wat betrokkene in het Strategisch plan inzake de controle-aanpak had vermeld, hierop neerkomend dat het steeds moeilijker werd om panden te verkopen en te verhuren, had betrokkene aanvullende controlewerkzaamheden dienen te verrichten, de uitkomsten daarvan en de verkregen controle-informatie zichtbaar dienen af te wegen en te beoordelen en vervolgens te documenteren, alvorens een en ander te aanvaarden. Dit alles heeft betrokkene nagelaten, terwijl het - het is al eerder vastgesteld - om zeer materiële posten ging. Een en ander getuigt derhalve van een onvoldoende professioneel-kritische instelling.

4.9.11 Hetgeen hiervoor is overwogen, leidt tot het oordeel dat betrokkene ten aanzien van de waardering van onroerend goed - in zeer ernstige mate - in zijn controlewerkzaamheden tekort is geschoten.

rubricering langlopende en kortlopende schulden

4.10 Wat betreft het onder 4.6.2 bedoelde verwijt dat betrokkene onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht en onvoldoende controle-informatie heeft vastgelegd aangaande de rubricering van de langlopende en kortlopende schulden in de geconsolideerde jaarrekening 2010 en bijgevolg aangaande de continuïteit, geldt het volgende.

4.10.1 Klager heeft ter onderbouwing van dit verwijt aangevoerd dat in het Strategisch plan inzake de controle-aanpak is beschreven welke gegevensgerichte werkzaamheden zouden worden uitgevoerd, te weten 'Langlopende schulden: afstemmen met contracten en beoordelen langlopend en kortlopend' en 'Kredietinstellingen: afstemmen met bankafschriften en opvragen standaardbankverklaring'. In het controledossier (achter sectie L Langlopende schulden) is aangetroffen een (hiervoor onder 2.4.1 vermelde) brief van [C] van 15 november 2010 waarin is vermeld dat de bankrelatie met de bank per 1 oktober 2011 zal worden beëindigd, terwijl niet uit het controle-dossier blijkt dat met de inhoud van die brief tijdens de jaarrekeningcontrole iets is gedaan, bij de beoordeling van de indeling van de schulden of bij de beoordeling van de continuïteit. Uit het controledossier blijkt voorts dat de limiet op een per 13 oktober 2010 hernieuwde kredietfaciliteit van de bank ad € 74 miljoen maandelijks met € 1 miljoen werd verlaagd.

Slechts de limietverlagingen zijn gepresenteerd als kortlopend, terwijl de gehele faciliteit per 1 oktober 2011 zou vervallen en dus als kortlopend gerubriceerd had moeten worden. In het controledossier is geen informatie aangetroffen over de afwegingen voor en de controle op de gepresenteerde verdeling van deze schuld. Het onjuist rubriceren (van de aflossingsverplichting) van de kredietfaciliteit van de bank had een grote invloed op de gepresenteerde ratio's/kengetallen, de beoordeling van de continuïteit van de onderneming en de mogelijke beslissingen van gebruikers (waaronder banken) van de jaarrekening.

4.10.2 Betrokkene heeft het verwijt bestreden en aangevoerd dat de brief van 15 november 2010 hem tijdens de controle van de jaarrekening 2010 niet bekend was en dat moet worden betwijfeld of die brief wel deel uitmaakte van het inbeslaggenomen controle-dossier. Betrokkene is geen inzage gegeven in de afspraken tussen de Eurocommerce Groep en de bank en hij is - in strijd met de door Eurocommerce Groep afgegeven 'Letter of Representation' - niet geïnformeerd over opzegging, verlenging en/of aflossing van de financiering van de bank. Betrokkene is ook nimmer geïnformeerd dat de Eurocommerce Groep niet voldeed aan de door de bank gestelde financieringsvoorwaarden. Betrokkene mocht afgaan op de door de bank afgegeven bankverklaringen, waarin niets was opgenomen over opzegging van de kredietfaciliteiten; de limietverlaging bleek wel uit een van de bankverklaringen. Aan betrokkene is niet te verwijten dat de jaarrekening 2010 wellicht een onjuiste voorstelling van zaken geeft omdat hij op dit onderdeel niet (voldoende) door de Eurocommerce Groep is geïnformeerd.

4.10.3 Betrokkene heeft aangevoerd dat hij zich tijdens zijn controle van dit onderdeel van de jaarrekening 2010 heeft gebaseerd op standaardbankverklaringen, uitgaande geldstromen en actuele bankstanden. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene niet heeft aangevoerd, hetgeen ook niet uit de overgelegde controle-stukken is kunnen blijken, dat hij uitvoering heeft gegeven aan wat hij zich vooraf aan controle-aanpak had voorgenomen, te weten het gegevensgericht controleren van de rubricering van schulden aan de hand van de financieringscontracten. Betrokkene heeft daarover zelfs aangevoerd dat hem geen inzage is gegeven in de tussen zijn controle-cliënt en de bank gemaakte afspraken en contracten en dat hij zich op aanwijzing van de Eurocommerce Groep over financieringsaangelegenheden diende te verstaan met de door die Groep ingeschakelde zelfstandig financieel adviseur [E]. Betrokkene heeft ter zitting verklaard dat hij contact met [E] heeft gehad, maar het staat vast dat van wat tussen hen is besproken, niets in het controledossier is vastgelegd. Dat er een diepgaande bespreking van de bankrelaties met [E] heeft plaatsgehad, zoals van betrokkene mocht worden verwacht, is daardoor niet aannemelijk. Dat betrokkene op dit onderdeel meer heeft gedaan dan het opvragen van standaardbankverklaringen, zoals hij heeft gesteld, is dan ook niet gebleken. Gelet hierop en gezien het hiervoor in overweging 4.6.2, sub C., weergegeven uitgangspunt, heeft te gelden dat betrokkene hierom al niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt.

4.10.4 Wat betreft de stelling van betrokkene dat hij mocht steunen op de opgevraagde standaardbankverklaringen, uitgaande geldstromen en actuele bankstanden geldt nog het volgende.

Uit de van de bank verkregen bankverklaring d.d. 18 mei 2011 blijkt onder meer dat aan de Eurocommerce Groep vier kredietfaciliteiten in de vorm van een rekening-courant beschikbaar zijn gesteld, met op dat moment een debetstand van (afgerond) € 88,5 miljoen. Die stand wijkt materieel af van wat in de jaarrekening 2010 met (afgerond)

€ 52,6 miljoen aan kortlopende schulden is gepresenteerd. Ingevolge artikel 6:140 van het Burgerlijk Wetboek is bij een contractuele rekening-courantverhouding het saldo van die verhouding op ieder tijdstip verschuldigd, tenzij partijen iets anders hebben afgesproken.

Vanwege dat karakter van een rekening-courantverhouding en voormeld materieel verschil had derhalve ook om die reden van betrokkene verwacht mogen worden dat deze bankverklaring en hetgeen daarin was opgenomen aan schulden in rekening-courant diepgaand zou zijn onderzocht alvorens - ondanks deze kanttekeningen - tot de conclusie te komen dat de gepresenteerde stand aan kortlopende schulden aanvaardbaar was.

Van een kritische beoordeling van de door bank afgegeven verklaring is echter niet gebleken. Niet blijkt van de uitvoering van enige controlewerkzaamheden ter zake; controledocumentatie dienaangaande is niet overgelegd. Gelet hierop en gezien het hiervoor onder overweging 4.6.2, sub C. weergegeven uitgangspunt heeft te gelden dat betrokkene ook in zoverre niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt.

4.10.5 Voormeld oordeel vindt bevestiging in de door klager overgelegde brief van 15 november 2010 als weergegeven onder 2.4.1. De stelling van klager dat deze brief is aangetroffen in het controledossier komt de Accountantskamer, anders dan betrokkene ingang wil doen vinden, niet onaannemelijk voor. De Accountantskamer gaat er dan ook vanuit dat betrokkene kennis had van de inhoud van deze brief. Ook uit deze brief volgt een contra-indicatie van serieus te nemen gewicht, waardoor de door de Eurocommerce Groep gepresenteerde verdeling van schulden in langlopend en kortlopend alsmede de in het jaarverslag 2010 vervatte mededeling *'In de financieringsverhoudingen worden geen ingrijpende wijzigingen verwacht.'* mogelijk niet aanvaardbaar zouden zijn. In die brief is immers verwoord dat de bankrelatie met de bank per 1 oktober 2011 zal eindigen en dat er per die datum sprake zal moeten zijn van herfinanciering en/of financiering uit eigen middelen. Gelet op de aan betrokkene te stellen eisen had dan ook van hem - onder meer - mogen worden verwacht dat hij de brief van 15 november 2010 op professioneel-kritische wijze had onderzocht, in welk kader minst genomen in de rede had gelegen dat betrokkene de meest recente contracten van de Eurocommerce Groep met de bank had opgevraagd en geëvalueerd en dat hij dienaangaande contact daarover had gezocht met de bank.

Van enig onderzoek naar of kritische beoordeling van deze brief is evenwel niet kunnen blijken, zodat de conclusie uit het hier voorgaande is dat ook om deze reden niet aannemelijk is geworden dat betrokkene voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen over de aanvaardbaarheid van de gepresenteerde rubricering van schulden.

4.10.6 Hetgeen hiervoor onder 4.10.3 en 4.10.4 is overwogen, en waarvoor onder 4.10.5 bevestiging is te vinden, leidt tot het oordeel dat betrokkene ook op deze onderdelen in zijn controlewerkzaamheden ernstig tekort is geschoten.

continuïteit

4.11 Uit wat hiervoor onder 4.10 is overwogen over het niet (kunnen) vaststellen van de juistheid van de gepresenteerde rubricering van de schulden in langlopend en kortlopend, volgt eo ipso dat betrokkene evenmin voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen over de juistheid van de continuïteitsveronderstelling.

4.11.1 Er zal hierna echter veronderstellenderwijs worden uitgegaan van de juistheid van laatstgenoemde schuldenverdeling. Daarvan uitgaande zal worden bezien of betrokkene omtrent de continuïteitsveronderstelling voldoende en geschikte controlewerkzaamheden heeft verricht zoals hiervoor omschreven in overweging 4.6.2.

4.11.2 Wat betreft de continuïteitsveronderstelling geldt dat Standaard 570 'Continuïteit' de verantwoordelijkheden behandelt van de accountant teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling. In de paragrafen 10 en volgende van deze standaard zijn de vereisten beschreven waaraan voldaan dient te worden; het gaat daarbij onder meer om het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden, het evalueren van de inschatting van het management, waarbij de periode na de inschatting van het management dient te worden betrokken. Aanvullende controlewerkzaamheden zijn noodzakelijk wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend die gerede twijfel kunnen wekken aan de continuïteit teneinde vast te stellen of er al dan niet een onzekerheid van materieel belang bestaat. De uitkomsten van de (aanvullende) controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie dienen zichtbaar afgewogen en beoordeeld te worden en een en ander dient in het controle-dossier te worden vastgelegd.

4.11.3 De Accountantskamer stelt allereerst vast dat in § 6.1.2 'Overige risico's' van het Strategisch plan inzake de controle-aanpak met betrekking tot 'Jaarrekening als geheel' is vermeld: *'Niet aanwezig (continuïteit staat niet op spel).'* Daaruit kan worden afgeleid dat hij al voorafgaand aan de controlewerkzaamheden tot uitgangspunt had genomen dat er geen onzekerheid van materieel belang bestond met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel konden doen ontstaan over het vermogen van de Eurocommerce Groep om haar continuïteit te handhaven. Gegeven de voor de Eurocommerce Groep relevante (markt)omstandigheden had van betrokkene meer verwacht mogen worden dan de hiervoor bedoelde vastlegging. Deze vastlegging duidt er al op dat dit onderdeel van de controle niet met de vereiste diepgang is uitgevoerd. Het getuigt ook van een onvoldoende professioneel-kritische instelling.

4.11.4 Naast de inhoud van voormelde brief van 15 november 2010 over de noodzakelijke herfinanciering per 1 oktober 2011, had betrokkene naar het oordeel van de Accountantskamer echter nog meer gebeurtenissen en omstandigheden dienen te identificeren die serieuze twijfel konden doen ontstaan over de inschatting van de Eurocommerce Groep over haar continuïteit.

A. Uit document SD-7 blijkt dat betrokkene heeft onderkend dat in de sector van projectontwikkeling sprake is van economisch moeilijker tijden, terwijl in het Strategisch plan inzake de controle-aanpak is verwoord dat de afname van gerealiseerde projecten steeds moeilijker wordt, dat het aanbod behoorlijk hoog is en afname- en huurprijzen onder druk staan (§ 2.1.2.1) en dat de Eurocommerce Groep gevoelig is voor algemene trends in de economie zodat stagnatie snel resulteert in voorzichtigheid van investeerders (§ 2.1.2.2).

B. Uit de overgelegde stukken blijkt dat in periode van 2008 tot en met 2010 sprake is van een forse toename van de balanspost Voorraden van € 434,8 miljoen in 2008, via € 695,1 miljoen in 2009 naar € 769,7 miljoen in 2010, waarbij het balanstotaal in 2010 is opgelopen tot boven € 1 miljard. In § 4.1 van het Strategisch plan heeft betrok-

kene daarover ook opgetekend: *‘Toename voorraden, in toenemende mate meer grotere projecten met langere doorlooptijd’.*

C. In document SD-7 is weergegeven dat *‘Wel is (...) begonnen met het bij banken financieren van projecten. Dit betekent dat er eisen worden gesteld aan het solvabiliteitspercentage, hetgeen een zekere druk kan geven bij toenemende balanstotalen en geringere resultaten’.* In het Strategisch plan inzake de controle-aanpak (§ 6.1.1.1) is verwoord dat *‘in tegenstelling tot vroeger wel een eventuele tendens aanwezig is een bepaald resultaat en vermogen te laten zien, met name richting de bankiers’.*

4.11.5 Gegeven deze ontwikkelingen en omstandigheden - samenvattend: moeilijke marktomstandigheden met onzekere vooruitzichten, een toenemende voorraad van onverkochte en/of niet verhuurde panden en een toenemende noodzaak/druk om te voldoen aan vooraf door de financiers gestelde ratio's en voorwaarden, terwijl sprake is van grote afhankelijkheid van externe financiering - die naar het oordeel van de Accountantskamer serieus twijfel konden doen ontstaan over het vermogen van de Eurocommerce Groep om in het komende jaar zelfstandig aan haar verplichtingen te voldoen, had betrokkene hiernaar (aanvullende) controlewerkzaamheden dienen uit te voeren, de verkregen controle-informatie zichtbaar moeten afwegen en beoordelen en de uitkomsten daarvan moeten documenteren, teneinde de in deze ontwikkelingen en omstandigheden vervatte onzekerheid over het vermogen van de Eurocommerce Groep om haar continuïteit te handhaven, weg te nemen of terug te brengen naar een aanvaardbaar niveau. Van betrokkene had in dat verband mogen worden verwacht dat hij van de Eurocommerce Groep had verlangd dat zij een nadere analyse van de continuïteitsvooruitzichten had gemaakt, welke analyse betrokkene intensief had moeten beoordelen. Het is immers primair aan de onderneming de gekozen continuïteitsveronderstelling te onderbouwen indien er omstandigheden aan de orde zijn die twijfel doen rijzen aan de juistheid van die keuze.

4.11.6 In dit geval blijkt uit het controledossier over Projectontwikkeling met betrekking tot de risicoanalyse aangaande mogelijke discontinuïteit echter niet meer dan: *‘NVT, positief EV en resultaat. Goede vooruitzichten, geen indicaties voor mogelijke discontinuïteit’.* In het controledossier over de Holding is in de vragenlijst afwerking bij de vraag over de continuïteit geantwoord: *‘N.v.t. Het (geconsolideerde) vermogen is voldoende positief. Onderneming kan ook aan haar verplichtingen voldoen.’*, waarna bij de vraag naar naleving van de voorschriften van NVCOS 570 eveneens is geantwoord: *‘n.v.t.’*. Dit bevestigt dat bij de controle van dit onderdeel deze standaard niet is toegepast. Betrokkene heeft ook niet de stelling van klager weersproken dat in het controledossier geen (verdere) onderbouwing is opgenomen van deze ‘analyse’ en conclusie, terwijl iedere vastlegging ontbreekt als hiervoor bedoeld in overweging 4.11.5. Dit betekent dat niet aannemelijk is dat betrokkene aangaande de continuïteit van de Eurocommerce Groep controlewerkzaamheden met enige diepgang heeft verricht en over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt.

4.12 De conclusie uit al het voorgaande is dat niet aannemelijk is geworden dat betrokkene op de hiervoor onder 4.9, 4.10 en 4.11 voormelde onderdelen van de geconsolideerde jaarrekening 2010 van FSH en de toelichting daarop, voldoende en geschikte controlewerkzaamheden heeft verricht en dat derhalve evenmin aannemelijk is geworden dat betrokkene ter zake voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen. Dit betekent dat de betrokkene de controle van de geconsolideerde jaarrekening 2010

van FSH met onvoldoende diepgang en met een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gepland en uitgevoerd. Dit leidt tot de slotsom dat de klacht als verwoord in overweging 3.2 onder I. gegrond is.

4.12.1 Het gevolg van het bovenstaande is dat bij de geconsolideerde jaarrekening 2010 van FSH een goedkeurende verklaring in het maatschappelijk verkeer is gebracht zonder dat daarvoor een deugdelijke grondslag bestond.

conclusie

4.13 Het voorgaande onder 4.8 tot en met 4.12.1 leidt ertoe dat de klacht in de onderdelen 3.2 onder I. en II. geheel gegrond en in onderdeel 3.2 onder III. deels gegrond dient te worden verklaard. De klacht in onderdeel 3.2 onder III. is, zoals hiervoor onder 4.7.3 overwogen, op één aspect ongegrond. Op wat aangaande de klachtonderdelen nog meer of anders is aangevoerd, behoeft, gelet op het voorgaande, niet meer te worden ingegaan.

4.14 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen.

4.14.1 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een zodanige maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de hiervoor omschreven schendingen van de geldende regels en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Accountantskamer rekent betrokkene zwaar aan dat voormelde verzuimen zich hebben voorgedaan bij de controle van een jaarrekening, ten aanzien waarvan hij wist dat de afgifte van zijn goedkeurende verklaring van essentieel belang was voor de banken, waarvan de Eurocommerce Groep voor zijn financiering in hoge mate afhankelijk was, en voor andere derden, die voornemens waren (verdere) transacties met de Eurocommerce Groep aan te gaan.

4.14.2 Dit verwijt treft betrokkene in het bijzonder bij de waardering van het onroerend goed en het onderscheid in de langlopende en de kortlopende schulden, waarvan de balansposten zowel absoluut als relatief gezien van zeer groot materieel belang waren voor het vermogen van de Eurocommerce Groep als voor een verantwoord inzicht in dat vermogen en het resultaat. Van betrokkene had - gezien dat belang, de risico's van een gebrekkige administratieve organisatie, een onderneming die in feite werd geleid door één persoon, het gegeven dat de omvangrijke financiering door de banken afhankelijk was van het door de gecontroleerde entiteit voldoen aan ratio's, de verslechterde marktomstandigheden, het gegeven dat het hier ging om complexe materie en veel posten met een aanmerkelijk subjectief element - een hoge mate van oplettendheid en een professioneel-kritische opstelling mogen worden verwacht. Door dat na te laten en op die wijze zijn kerntaak als controlerend accountant te veronachtzamen, heeft betrokkene in aanmerkelijke mate de in de VGC neergelegde fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid geschonden. Door zijn handelwijze heeft betrokkene het door het maatschappelijk verkeer te stellen vertrouwen in de beroepsgroep in hoge mate geschaad en aldus tevens het fundamentele beginsel van professioneel gedrag overtreden.

4.14.3 Voormelde schending van het raamwerk en de ter zake geldende voorschriften uit de NVO en de VGC aangaande onafhankelijkheid en de wijze waarop hij - daarop aangesproken - heeft getracht dat toe te dekken, althans af te zwakken, toont aan dat

betrokkene onvoldoende besef heeft (gehad) van het essentiële belang dat het maatschappelijk verkeer erop dient te kunnen vertrouwen dat een controlerend accountant een objectief oordeel geeft en dat voor dat vertrouwen cruciaal is dat die accountant zowel qua geesteshouding ('in wezen') als naar buiten toe ('in schijn') als onafhankelijk van zijn controlecliënt kan worden aangemerkt. In het bijzonder is dit verband zeer zorgwekkend te noemen dat betrokkene kort voor de jaarrekeningcontrole 2010 van de Eurocommerce Groep namens [B] de onderhandelingen met de Eurocommerce Groep heeft gevoerd over een langdurige huurrelatie, waarmee significante bedragen waren gemoeid, en waarbij het voortzetten van de controle-opdracht als onderdeel van de onderhandelingen was ingebracht, en betrokkene vervolgens die jaarrekeningcontrole voor het overgrote deel alleen heeft uitgevoerd, zonder adequaat functionerende waarborgen, en zonder afdoende vastleggingen. Betrokkene heeft er achteraf geen blijk van gegeven dat hij dienaangaande anders had moeten handelen.

4.14.4 De Accountantskamer houdt daarnaast rekening met het gegeven dat aan betrokkene niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

4.14.5 Alles in aanmerking nemend acht de Accountantskamer het opleggen aan betrokkene van de in artikel 2, eerste lid, sub e. Wtra bedoelde maatregel van doorhaling van zijn inschrijving in de registers bedoeld in artikel 1 onder i. van de Wtra, passend en geboden, waarbij de termijn waarbinnen betrokkene zich niet opnieuw in het register kan doen inschrijven wordt bepaald op één (1) maand.

4.14.6 Een tijdelijke doorhaling als bedoeld in sub d. van het eerste lid van artikel 2 Wtra volstaat naar het oordeel van de Accountantskamer niet, omdat het aanzien van het accountantsberoep in het geding is en het maatschappelijk verkeer ernstig risico loopt bij voortzetting van accountantswerkzaamheden door betrokkene, die getuige het voorgaande er blijk van heeft gegeven bij de uitoefening van zijn kerntaak als accountant in meer opzichten niet te beschikken over voldoende vakbekwaamheid. Bij een tijdelijke doorhaling zou de inschrijving van betrokkene in het register van rechtswege herleven, ook indien betrokkene zijn vakbekwaamheid nog steeds niet op het vereiste niveau zou hebben om zijn professionele diensten op een adequate wijze te kunnen verlenen.

4.14.7 In verband met het bepalen van de soort maatregel heeft de Accountantskamer er nota van genomen dat betrokkene, zo is de Accountantskamer uit voormelde zaak onder nummer 14/3296 Wtra AK tegen betrokkene toenmalige kantoorgenoot gebleken, die aan hem ondergeschikte kantoorgenoot opdracht heeft gegeven het controledossier 'op orde te brengen' in die zin dat die kantoorgenoot ten onrechte zichzelf op werkprogramma's en vragenlijsten van jaarrekeningposten, die van groot materieel belang waren, heeft vermeld als diegene die de controlehandelingen had uitgevoerd, terwijl betrokkene die controlewerkzaamheden zelf had uitgevoerd. Betrokkene heeft vervolgens - ten onrechte - geen beletsel gezien om die controlestukken als 'reviewer' af te tekenen. Met deze handelwijze heeft betrokkene de waarheid op niet te onderschatten wijze geweld aan gedaan en ten onrechte zijn kantoorgenoot - een net afgestudeerd accountant in de functie van medewerker en weinig ervaren in controlewerk - in een tuchtrechtelijk laagbare positie gebracht. Betrokkene heeft ter zitting evenmin blijk gegeven te beseffen dat hij dienaangaande anders had moeten handelen. Daaraan doet niet af het gegeven dat betrokkene ter zitting heeft gesteld dat hij de verantwoordelijkheid voor de controle niet bij deze kantoorgenoot wil leggen.

4.14.8 De Accountantskamer houdt bij het bepalen van de duur van deze maatregel rekening met de in de zaken met nummers 14/2615 en 14/3294 Wtra AK opgelegde maatregelen en de daarin bepaalde termijnen van niet-inschrijving in het register. De maatregelen zullen ingaan in de volgorde waarin de onderliggende beslissing in kracht van gewijsde is gegaan én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd, zodanig dat de maatregelen achtereenvolgend ten uitvoer worden gelegd. Een en ander houdt in dat bij (gelijktijdig) in kracht van gewijsde gaan van de onderhavige beslissingen een gecumuleerde termijn van niet-inschrijving van zes (6) maanden zal worden geëffectueerd.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond in onderdelen 3.2 onder I. en II. geheel gegrond en in onderdeel 3.2 onder III. deels gegrond, als hiervoor is weergegeven;
- legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register, als bedoeld in artikel 2, onder e. Wtra**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;
- bepaalt de termijn waarbinnen betrokkene niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven op één (1) maand;
- verklaart de klacht in onderdeel 3.2 onder III. voor het overige ongegrond;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én 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 klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan hem vergoedt.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. M.J. van Lee en mr. A.M. van Amsterdam (rechterlijke leden) en drs. R.G. Bosman RA en D.J. ter Harmsel AA FB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. M.H.B. Boksebeld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 30 november 2015.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.

[1] zie de uitspraken van de Accountantskamer van 1 juli 2013 (12/1995 Wtra; ECLI:NL:TACAKN:2013:2) en van 15 september 2014 (13/2338 Wtra AK; ECLI:NL:TACAKN:2014:72)

[2] vergelijk bijvoorbeeld de uitspraken van de Accountantskamer van 26 juli 2013 (12/1463 Wtra AK; ECLI:NL:TACAKN:2013:16) en van 15 september 2014 (zie voorgaande noot)

[3] Vergelijk de uitspraak van 29 juni 2015 (15/67 Wtra AK; ECLI:NL:TACAKN:2015:74)