

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/404 en 14/406 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met de nummers 14/404 en 14/406 Wtra AK van 29 mei 2015 van

de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
X B.V.,
gevestigd te [plaats],
K L A A G S T E R,
vertegenwoordigd door [A],
raadsman: mr. A.V.P. Gijselhart,

t e g e n

1. Y1,
gemachtigde: mr. E.J.C.F. Coumans,
2. Y2,
beiden accountant-administratieconsulent,
kantoorhoudende te [plaats],

B E T R O K K E N E N.

1. Het (verdere) verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft in deze zaak op 22 augustus 2014 een tussenbeslissing (hierna: de tussenbeslissing) genomen, waarbij de zaak voor onbepaalde tijd is aangehouden en aan betrokkene Y2 de gelegenheid is geboden de daarin vermelde stukken over te leggen. Nadien zijn tussen partijen de volgende stukken gewisseld:

- de op 9 september 2014 ingekomen brief van mr. Gijselhart van 8 september 2014;

- de op 9 respectievelijk 16 september 2014 ingekomen brieven van betrokkene Y2 van 5 september 2014 (met bijlagen) en 15 september 2014;
- de reactie op de tussenbeslissing van betrokkene Y2 van 17 oktober 2014, met bijlagen;
- het op 13 november 2014 ingekomen verzoek correctie tussenbeslissing tevens reactie op aanvulling verweer van betrokkene Y2 van 17 oktober 2014, van mr. Gijssels van 12 november 2014 met bijlagen;
- de op 15 december 2014 ingekomen, ongedateerde slotreactie van betrokkene Y2;
- de op 12 januari 2015 ingekomen brief van betrokkene Y1 van 9 januari 2015.

1.2 Het onderzoek in deze zaak is daarna gesloten.

2. De vaststaande feiten

Omwille van de leesbaarheid van deze uitspraak zal de Accountantskamer hierna allereerst weergeven welke feiten zij in de tussenbeslissing als voor haar vaststaande feiten heeft opgesomd.

2.1 Betrokkenen zijn sinds [datum] respectievelijk [datum] ingeschreven in het accountantsregister en houden beiden praktijk als openbaar accountant-administratieconsulent bij [B] Adviseurs en Accountants te [plaats] (hierna: [B]).

2.2 Klaagster is een vennootschap met (onder meer) als doel het financieren van ondernemingen.

2.3 Klaagster heeft in 2010 een lening van € 600.000,-- (hierna: de lening) verstrekt aan [C] B.V. te [plaats] (hierna: [C]), destijds cliënte van [B]. Deze lening is vastgelegd in een notariële akte van 3 mei 2010 (hierna: de notariële akte). Tot zekerheid voor de terugbetaling van die lening heeft [C] bij die akte in pand gegeven (verkort weergegeven):

- a) alle inkomsten baten, vorderingen en overige rechten, voortvloeiend uit een bonusovereenkomst met [D] Netherlands B.V. ([D]) en
- b) de aan [C] toebehorende "mobiele base" (de databestanden met betrekking tot de klantgegevens), waarvan de "Life Time Value" in een memo van 9 april 2010 van [B] was gewaardeerd op € 1.634.329,00.

Dit memo (hierna: het memo) dat aan de hiervoor bedoelde akte is gehecht, is van de hand van betrokkene Y1.

2.4 In de door betrokkene Y2 op 4 juni 2010 van een samenstellingsverklaring voorziene jaarrekening over 2009 van [C] is de onder 2.3 bedoelde mobiele base (hierna ook als zodanig aan te duiden) voor genoemd bedrag op de balans geactiveerd. In de toelichting op de jaarrekening over 2009 van [C] staat hierover te lezen:

"Stelselwijziging

Ter verbetering van het inzicht in de waarde van de onderneming is met ingang van 2009 de waarde van de mobiele belbase geactiveerd tegen de actuele waarde. Dit heeft tot gevolg dat het balanstotaal per 31 december 2008 en per 31 december 2009 toeneemt. De activering van de mobiele belbase leidt tot een, niet uitkeerbare, herwaarderingsreserve. Tevens is er een belastinglatentie voorzien voor het verschil tussen de commerciële en fiscale balanswaardering. (...)

Als actuele waarde is de bedrijfswaarde in aanmerking genomen, berekend op basis van de contante waarde van de geschatte toekomstige kasstromen die kunnen worden verkregen uit de mobiele belbase.”

2.5 In de jaarrekening van [C] over 2010 is de mobiele base gewaardeerd op een bedrag van € 2.153.832,--. In verband met deze waardevermeerdering is een herwaarderingsreserve in de balans opgenomen ten bedrage van € 1.830.757,--. Betrokkene Y2 heeft ook bij deze jaarrekening een samenstellingsverklaring afgegeven.

2.6 Klaagster heeft in maart 2012 aan [C] gevraagd om haar te laten weten in hoeverre de mobiele base voldoende zekerheid bood voor de terugbetaling van de lening. In verband daarmee heeft betrokkene Y1 ingevolge een schriftelijke opdracht van [C] van 22 maart 2012 een berekening gemaakt van de waarde van de mobiele base op 31 december 2011. Deze berekening, die uitmondt in een waarde van € 1.472.983,-, is op verzoek van [C] door betrokkene Y2 naar klaagster gezonden.

2.7 Na ontvangst van de berekening bedoeld onder 2.6 heeft klaagster aan betrokkene Y2 verzocht om een *“indicatie”* van de waarde van de mobiele base per 31 december 2012 *“bij gelijkblijvend aantal contracten en ongewijzigde parameters”*. Ook deze berekening is door betrokkene Y1 vervaardigd. Daarin is die waarde gesteld op € 1.697.163,--. Zij heeft haar nieuwe berekening rechtstreeks aan klaagster gezonden bij e-mail van 27 maart 2012 en daarvan een kopie aan betrokkene Y2 doen toekomen.

2.8 Betrokkene Y2 heeft in juli 2012 een door [C] vervaardigde exploitatie- en liquiditeitsbegroting onderzocht en daarvan verslag gedaan in een brief aan [C] van 20 juli 2012. Deze brief draagt als opschrift *“Goedkeurend onderzoeksrapport bij exploitatie- en liquiditeitsbegroting”*. In de eerste alinea wordt erop gewezen dat: *“De waardering, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd (opgenomen in bijgevoegd memo), is opgesteld onder verantwoordelijkheid van het bestuur van [E] Telecom B.V. Het is onze verantwoordelijkheid een onderzoeksrapport inzake de prognoses te verstrekken.”*

De conclusie van het onderzoek luidt volgens die brief: *“Op grond van ons onderzoek van de gegevens waarop de veronderstellingen zijn gebaseerd is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de waardering. Naar ons oordeel is de waardering op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen opgesteld en toegelicht in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 van het in Nederland geldende Burgerlijk Wetboek (BW), waarbij tevens de van toepassing zijnde grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zoals gehanteerd in de jaarrekening in aanmerking zijn genomen.”*

2.9 Betrokkene Y2 heeft bij brief van 16 juli 2012 onder meer het volgende aan klaagster geschreven: *“Op uw verzoek van 6 juli jongstleden hebben wij het aflossingsvoorstel van [E] Telecom B.V. getoetst op haalbaarheid. Deze toetsing heeft plaatsgevonden aan de hand van de exploitatie- en liquiditeitsprognose die is opgesteld onder verantwoordelijkheid van het bestuur van [E] Telecom B.V. te [plaats]. Het onderzoeksrapport als mede de prognoses en toelichting zijn bij deze brief gevoegd.”* Het onderzoeksrapport waarop in deze brief wordt gedoeld, is het rapport vermeld onder 2.8.

2.10 In augustus 2012 heeft betrokkene Y2 tijdens een gesprek op het kantoor van [B] de directeur van klaagster in het bijzijn van de bestuurder van [C], die klaagster eerder had verzocht om een kortlopend aanvullend krediet van ca. € 250.000,- te verstrekken, onder verwijzing naar de exploitatie- en liquiditeitsbegroting dringend opgeroepen om dit bedrag aan [C] te lenen. Klaagster is ook toen niet op het verzoek van [C] ingegaan.

2.11 Klaagster heeft in een e-mail van 4 oktober 2012 aan [C] en betrokkene Y2 verzocht om in verband met het vanaf mei 2012 niet volledig en tijdig betalen van rente en aflossing nadere informatie te verschaffen over onder meer de *“data basis waarin de abonnementen voor mobiele telefonie zijn afgesloten”*. Betrokkene Y2 heeft per e-mail van 10 oktober 2012 laten weten dat hij de e-mail van klaagster in goede orde had ontvangen en dat hij daarop zou reageren. Klaagster heeft op 16 oktober 2012 aan [C] en betrokkene Y2 gevraagd wanneer zij een reactie tegemoet zou kunnen zien. Van de kant van [C] is per e-mail van 18 oktober 2012 onder meer aan klaagster bericht: *“Morgenochtend heb ik een afspraak op directie niveau bij [D] om een aantal zaken te bespreken waaronder de verpanding van Revenu Share. Op dit moment is die verpanding niet mogelijk. Zie contract en voorwaarde pagina 8 van de overeenkomst. (...)”*

2.12 Op [datum] is [C] failliet verklaard. Klaagster heeft uit hoofde van de verstrekte lening een vordering op de boedel van € 186.745,64 (te vermeerderen met rente en kosten), waarvan de inning hoogstwaarschijnlijk illusoir is. Zij houdt [B] aansprakelijk voor de schade die zij stelt te hebben geleden en heeft op die grond een procedure aanhangig gemaakt bij de rechtbank Gelderland.

3. De klacht

In de tussenbeslissing is over de klacht het volgende vermeld.

3.1 In het oorspronkelijke klaagschrift luidt de klacht dat betrokkenen niet hadden mogen toestaan dat de mobiele base in de jaarrekening van [C] over 2009 is opgenomen en al helemaal niet met een waarde van € 1.634.329,-, zoals door hen berekend. Zij hadden immers uit de overeenkomst tussen [C] en [D] moeten zien dat de mobiele base door [C] niet in pand kon worden gegeven en dat deze mobiele base voor [C] helemaal geen waarde had. Een jaarrekening van een rechtspersoon dient een zodanig inzicht te verschaffen dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over het vermogen en het resultaat. De accountant van de rechtspersoon heeft daarin, ook als hij niet de controlerend accountant is, een eigen verantwoordelijkheid. Klaagster heeft vertrouwd op de in de jaarrekening over 2009 en de in de jaarrekening over 2010 opgenomen waarde van de mobiele base en daarop mogen vertrouwen. Dit blijkt echter door toedoen van betrokkenen ten onrechte. Toen over het pandrecht en de waarde daarvan bij klaagster vragen ontstonden, hebben betrokkenen nagelaten hun handelwijze te corrigeren of zelfs maar te waarschuwen. Uiteindelijk hebben betrokkenen ervoor gekozen om helemaal niet meer te reageren.

3.2 In het op 5 maart 2014 ingekomen aanvullend klaagschrift is de klacht - naar de Accountantskamer begrijpt en ook betrokkenen (blijkens hun verweerschrift) hebben begrepen - nader geformuleerd als volgt.

a. Betrokkene Y1 heeft op 9 april 2010 een e-mail verstuurd aan [C] met als bijlage het memo van diezelfde datum met daarin een berekening van de waarde van de mo-

biele base, welke e-mail in kopie aan betrokkene Y2 is gezonden. Wanneer betrokkenen echter de moeite zouden hebben genomen om de bestaande overeenkomst tussen [C] en [D] te lezen, zouden zij hebben gezien dat de mobiele base op grond van de overeenkomst door [C] helemaal niet verpand had mogen worden en ook helemaal geen waarde had.

b. Onmiddellijk nadat [C] de berekening aan klaagster had verstrekt, heeft de heer [F] (destijds een medewerker van klaagster) telefonisch contact met betrokkene Y1 gehad, waarbij zij uitleg heeft gegeven over de wijze waarop zij deze waarde in haar memo van 9 april 2010 had berekend. Betrokkene Y1 wordt verweten dat zij [F] in dat gesprek niet heeft gewaarschuwd dat de mobiele base door [C] helemaal niet tot zekerheid mocht worden gegeven en dat de mobiele base helemaal geen waarde had. Betrokkene Y2 heeft dat nadien ook niet gedaan.

c. De jaarrekening 2009 is door [B] samengesteld met daarin de mobiele base, waardoor een veel rooskleuriger beeld van de onderneming van [C] ontstond dan feitelijk juist en verantwoord was. Betrokkenen wordt verweten dat zij bij het opstellen van de jaarrekening over 2009 van [C] klaagster niet hebben laten weten dat de jaarrekening op het punt van de daarin opgenomen mobiele base feitelijk onjuist was.

d. In de begin 2011 door klaagster van [C] ontvangen jaarrekening over 2010 was het pandrecht op de mobiele base vermeld. Betrokkenen wordt verweten dat zij bij het samenstellen van de jaarrekening over 2010 van [C] klaagster niet hebben laten weten dat de jaarrekening op het punt van het daarin opgenomen pandrecht van klaagster op de mobiele base feitelijk onjuist was.

e. Betrokkene Y1 heeft ten behoeve van de door [C] verzochte langere afbetalings-termijn van de lening een berekening van de waarde van de mobiele base per 31 december 2011 opgesteld, en een kopie van deze berekening aan betrokkene Y2 gezonden. Betrokkenen wordt verweten dat zij klaagster niet hebben laten weten dat die nieuwe berekening op het punt van het door [C] verleende pandrecht op de mobiele base feitelijk onjuist was en dat de mobiele base feitelijk geen waarde had.

f. Klaagster heeft op 16 juli 2012 een brief ontvangen van betrokkene Y2 met daarbij een berekening van betrokkene Y1 op basis van een meerjarenbegroting. Betrokkene Y2 heeft daarna een dringend beroep gedaan op klaagster om aanvullend een bedrag van € 250.000,-- aan [C] te lenen en toen gezegd dat de mobiele base een forse overwaarde had. Betrokkenen hebben nagelaten klaagster te laten weten dat de mobiele base helemaal niet in pand had mogen worden gegeven en helemaal geen waarde had.

g. Betrokkene Y2 wordt verweten dat hij niet heeft gereageerd op het verzoek van klaagster van 4 oktober 2012, ook niet na het rappel van 16 oktober 2012.

4. De gronden van de beslissing

4.1.1 De Accountantskamer zal hierna eerst stilstaan bij het verzoek van klaagster om enkele van de in de tussenbeslissing vermelde door de Accountantskamer als vaststaande aangenomen feiten te corrigeren, omdat zij onjuist zijn. Volgens klaagster heeft de Accountantskamer op basis van die onjuiste feiten de klacht onjuist samengevat en onjuiste conclusies getrokken. Betrokkenen hebben te kennen gegeven dat de feiten die de Accountantskamer als vaststaand heeft aangenomen, een correcte weergave zijn van de feiten. Betrokkene Y1 (volgens betrokkene Y2 is haar naam Y1, maar de Accountantskamer ziet geen reden om uit te gaan van een andere naam dan de naam onder welke zij in het accountantsregister staat ingeschreven en waarmee zij in het verweerschrift wordt aangeduid en haar brief van 9 januari 2015 heeft ondertekend)

heeft zich op het standpunt gesteld dat klaagster haar klacht voor zover die ziet op *“het opnemen van de mobiele base in de jaarrekening van [C]”* heeft ingetrokken.

4.1.2 Het verzoek tot correctie van klaagster richt zich op een aantal feiten die in de tussenbeslissing en hiervoor zijn vermeld onder 2.6 en 2.7. Kort samengevat stelt klaagster dat in rechtsoverweging 2.6 ten onrechte feiten worden gesitueerd in 2012, waar dat had moeten zijn 2010, en dat in rechtsoverweging 2.7 ten onrechte wordt vermeld dat is gevraagd om een indicatie van de waarde van de mobiele base per 31 december 2012. De Accountantskamer overweegt dat zij de in de rechtsoverweging 2.6 opgesomde feiten heeft ontleend aan (het gestelde onder randnummer 5. van) het klaagschrift van 17 februari 2014, aan bijlage 6 daarbij en aan productie 11 bij het verweerschrift van betrokkene Y2. De in rechtsoverweging 2.7 vermelde vraag is letterlijk opgenomen in productie 12 bij ditzelfde verweerschrift en de gevraagde indicatie is vervat in de producties 13 en 13A. Klaagster heeft haar stellingen niet met (andere) stukken onderbouwd. Gezien het vorenstaande is er geen grond om in deze uitspraak uit te gaan van andere feiten dan die welke als vaststaande feiten zijn opgesomd in de tussenbeslissing.

4.1.3 De weergave van de klachtonderdelen in rechtsoverweging 3.1 van de tussenbeslissing en van deze uitspraak steunt op (een samenvatting van) wat klaagster zelf naar voren heeft gebracht onder de randnummers 13. en 16. van het klaagschrift. De nadere formulering van de klachtonderdelen in rechtsoverweging 3.2 van de tussenbeslissing en van deze uitspraak is vrijwel woordelijk ontleend aan de omschrijvingen van de klachtonderdelen in het aanvullend klaagschrift. In de brief van mr. Gijselhart van 8 september 2014 wordt als *“de klacht”* gepresenteerd dat *“beide betrokkenen naar aanleiding van het daarop betrekking hebbende verzoek van [C] eind 2009/begin 2010, althans voor of tijdens de onderhandelingen met [C] over de geldlening van € 600.000,- aan [C], niet hadden mogen toezeggen dat de waarde van de mobiele base met een stelselwijziging als een nieuw activum in de jaarrekening 2009 zou worden opgenomen.”* Op basis van deze toezegging heeft [C] klaagster bewogen haar € 600.000,- te lenen, zo wordt daaraan in diezelfde brief toegevoegd. In het verzoek correctie tussenbeslissing tevens reactie op aanvulling verweer van mr. Gijselhart van 12 november 2014 wordt als de aan de orde zijnde klacht omschreven: *“het door mevrouw Y1 en over het door heer Y2 (...) door middel van een stelselwijziging in de jaarrekening 2010 van [C] B.V. opnemen van een mobiele base”* en *“de waardering van deze mobiele base door mevrouw Y1 en heer Y2 (...) in deze jaarrekening.”* In dit licht van het voorafgaande valt dan ook niet in te zien dat, zoals wordt gesteld in de brief van mr. Gijselhart van 8 september 2014, de samenvatting van de klacht in de tussenbeslissing niet klopt.

4.1.4 Gezien het vorenstaande is er ook geen grond om, zoals door betrokkene Y1 wordt bepleit, de klacht beperkter op te vatten dan zoals zij wordt omschreven in de rechtsoverwegingen 3.1 en 3.2 van de tussenbeslissing en van deze uitspraak, aangezien geen van de klachtonderdelen in die omschrijving expliciet namens klaagster is ingetrokken. Van belang is nog dat uit de reactie op de tussenbeslissing van betrokkene Y2 van 17 oktober 2014 niet kan worden afgeleid dat hij heeft begrepen dat klaagster enig onderdeel van de klacht heeft ingetrokken. Het vorenstaande oordeel over de reikwijdte van de klacht impliceert dat de Accountantskamer bij de beoordeling van de klachtonderdelen die zien op het activeren van de mobiele base in de jaarrekeningen over 2009 en 2010, ook acht zal slaan op de door klaagster ter zitting van 4 juli 2014 ter onderbouwing daarvan aangedragen argumenten. In dit verband wordt tot slot nog

vermeld dat de Accountantskamer de klacht zoals verwoord in rechtsoverweging 3.1 begrepen acht in de klachtonderdelen omschreven in rechtsoverweging 3.2. Daarom zal hierna alleen op die klachtonderdelen worden beslist.

4.2 Ingaand op de aldus opgevatte klacht en het daartegen gevoerde verweer voegt de Accountantskamer aan de door haar als vaststaand aangenomen feiten nog toe dat de procedure bij de rechtbank Gelderland, waarvan melding is gemaakt in rechtsoverweging 2.11, is geëindigd met een vonnis van 13 augustus 2014, waarbij de vorderingen van klaagster zijn afgewezen. Klaagster heeft daarna meegedeeld dat zij tegen dit vonnis hoger beroep heeft ingesteld, waarop voor zover bekend nog niet is beslist.

4.3 Op grond van artikel 51 Wet op de Accountants-administratieconsulenten (oud, hierna: Wet AA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant-administratieconsulent bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet AA 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.

4.4 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet voor zover dit plaats had in de periode van 17 januari 2007 tot 4 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (AA's) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1 alsmede aan de op de VGC steunende nadere regelgeving.

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

4.6.1 De klachtonderdelen omschreven onder 3.2 onder a. tot en met f. behelzen alle het verwijt dat betrokkenen hadden moeten weten dat de mobiele base niet verpand had mogen worden en dat zij (niettemin) hebben nagelaten klaagster (voorafgaande aan of na het verstrekken van de lening aan [C]) daarop te wijzen. De Accountantskamer zal hierna dit verwijt dat uiteenvalt in een aantal subonderdelen, bespreken.

4.6.2 Betrokkenen hebben in hun verweerschriften benadrukt dat zij *“geen enkele rol hebben gespeeld bij de totstandkoming van de geldlening tussen klager en [C]”*. Het memo is volgens hen opgesteld met de bedoeling om bij het samenstellen van de jaarrekening van [C] over 2009 te bezien of de mobiele base tegen de in het memo vervatte waarde in die jaarrekening zou worden opgenomen. Over de activering en waardering van de mobiele base in de jaarrekening over 2009 is eerst begin juni 2010 met [C] gesproken, aldus betrokkene Y2. Van de geldlening en de verpanding hebben betrokkenen eerst kennis gekregen nadat zij met het oog op het samenstellen van de jaarrekening van [C] over 2009 begin juni 2010 van [C] de notariële akte hadden ontvangen. Klaagster kan bij het verstrekken van de lening ook niet zijn afgegaan op de jaarrekening van [C] over 2009, omdat die jaarrekening pas in juli 2010 bij de Kamer

van Koophandel is gedeponereerd. Klaagster had bovendien zelf moeten (laten) onderzoeken of de mobiele base verpand mocht worden.

4.6.3 In reactie op het klachtonderdeel omschreven onder 3.2b. (inhoudend dat betrokkene Y1 in een telefoongesprek met [F], die in 2010 als controller van klaagster betrokken was bij het verstrekken van de lening aan [C] (hierna: [F]), desgevraagd de berekening van de waarde van de mobiele base heeft toegelicht maar niet kenbaar heeft gemaakt dat de mobiele belbase niet verpand mocht worden) heeft betrokkene Y1 betwist dat zij in de periode tussen 9 april 2010 (de datum van het memo) en 3 mei 2010 (de datum van de notariële akte, waarin de lening aan [C] is vastgelegd) met [F] heeft gesproken. Betrokkene Y2 heeft van een dergelijk telefoongesprek naar zijn zeggen geen weet.

4.6.4 Klaagster heeft haar stelling over het telefoongesprek tussen [F] en betrokkene Y1 onderbouwd met een schriftelijke verklaring van [F] van 28 augustus 2013. Nu betrokkene Y1 ontkent dat er (in de periode tussen 9 april 2010 en 3 mei 2010) telefonisch contact is geweest tussen haar en [F], heeft klaagster met alleen de verklaring van [F] haar stelling onvoldoende aannemelijk gemaakt. Dat oordeel wordt niet anders als acht wordt geslagen op een e-mail van [G] (in ieder geval ten tijde van de notariële akte van 3 mei 2010 indirect bestuurder van [C]) van 14 mei 2013 aan de bestuurder van klaagster, [A], waarin hij schrijft dat hij zich niet meer goed kan herinneren of “[B]” op het moment waarop *“onze overeenkomst in 2010”* een feit werd, daarvan op de hoogte was. Aldus kan niet gezegd worden, zoals klaagster doet, dat zij zich bij de beslissing tot het verstrekken van de lening heeft laten leiden door informatie over de waarde van de mobiele base die *betrokkenen* aan haar hebben verschaft, laat staan dat betrokkenen aan haar een toezegging over die waarde hebben gedaan. Dat laat onverlet dat het heel wel mogelijk is dat klaagster daarbij is afgegaan op wat [C] haar heeft meegedeeld over de berekende waarde van de mobiele base en het als immaterieel vast actief opnemen in de jaarrekening van de mobiele base. Die mededeling van [C] kan evenwel niet aan betrokkenen worden toegerekend. Klaagster heeft naar eigen zeggen voorafgaande aan het verstrekken van de lening aan [C] kennis genomen van het memo van betrokkene Y1. Dit memo is volgens betrokkene Y1 niet door haar, maar door [H] (die als fiscaal adviseur is verbonden aan [B]) op 9 april 2010 aan [C] gezonden. Betrokkene Y1 heeft naar haar zeggen aan [C] geen toestemming gegeven om dit memo aan derden zoals klaagster, te verstrekken. Betrokkene Y2 heeft gesteld dat hij pas eind mei 2010, nadat hij was gestart met de samenstellingswerkzaamheden ten behoeve van de jaarrekening van [C] over 2009, ervan op de hoogte is geraakt dat het memo aan klaagster ter beschikking was gesteld. Gezien het vorenstaande heeft klaagster niet aannemelijk gemaakt dat betrokkenen al voordat klaagster de lening aan [C] heeft verstrekt, wisten of konden weten dat klaagster kennis droeg van het memo.

4.6.5 Klaagster heeft haar stelling dat betrokkenen hadden moeten weten dat de mobiele base niet verpand mocht worden, gebaseerd op artikel 6.1 van wat klaagster noemt de overeenkomst tussen [D] en [C] (althans [E] Telecom) van 1 september 2011, die zij in afschrift van de curator in het faillissement van [C] heeft ontvangen. In dit artikelonderdeel staat onder meer dat het [C] niet is toegestaan *“(de rechten en plichten uit) dit Revenu Share Addendum over te dragen aan een derde zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van [D]”*. Betrokkene Y1 heeft in haar verweerschrift erop gewezen dat uit haar memo blijkt dat zij bij het opstellen daarvan mede heeft gesteund op *“Overeenkomst [D] inzake lumpsum”*. De lumpsum is een *“onderdeel”* van de toe-

komstige geschatte kasstromen, die kunnen worden verkregen uit de mobiele base, aldus betrokkene Y1. Betrokkene Y2 heeft gesteld dat hij de overeenkomst van 1 september 2011, waarop klaagster doelt, pas op 18 oktober 2012 heeft ontvangen. De overeenkomst was gevoegd bij de e-mail van diezelfde datum bedoeld in rechtsoverweging 2.11 van [C] aan klaagster die in kopie aan hem is gestuurd. Hij heeft verder gewezen op de datum van de overeenkomst en lijkt daarmee te willen zeggen dat de overeenkomst van 1 september 2011 geen rol heeft gespeeld bij het samenstellen van de jaarrekeningen van [C] over 2009 en 2010. Beide betrokkenen hebben aangevoerd dat zij de notariële akte hebben gezien als (een gedeelte van) de onderbouwing van de mogelijkheid en de toelaatbaarheid van de verpanding van de mobiele base. Ten tijde van het samenstellen van de jaarrekening van [C] over 2010, het berekenen van de waarde van de mobiele base ultimo 2011 en ten tijde van het gesprek in augustus 2012 (bedoeld in rechtsoverweging 2.10) was er geen informatie beschikbaar die twijfel moest oproepen over de mogelijkheid om de mobiele base te verpanden, aldus betrokkenen.

4.6.6 De Accountantskamer stelt vast dat klaagster met de verwijzing naar de overeenkomst van 1 september 2011 niet aannemelijk heeft gemaakt dat betrokkenen moesten weten dat de mobiele base niet in pand mocht worden gegeven. Niet alleen omdat klaagster niet heeft betwist dat betrokkenen die overeenkomst pas kenden nadat zij op 18 oktober 2012 door [C] was toegezonden aan (onder andere) betrokkene Y2, maar vooral omdat een verbod tot overdracht van een goed, zoals dat in die overeenkomst is neergelegd, niet per definitie mede een verbod tot verpanding inhoudt.

4.6.7 Gezien het vorenstaande kan in het midden blijven of er, zoals klaagster kennelijk meent, op betrokkenen - gesteld al dat zij hadden moeten weten dat de overeenkomst met [D] een vervreemdingsbeding bevatte en dat dit beding, ondanks het feit dat de notaris daarin kennelijk geen belemmering voor verpanding had gezien, aan een rechtsgeldige verpanding in de weg stond - de verplichting rustte [C] ervan in kennis te stellen dat de mobiele base niet verpand mocht worden.

4.6.8 Uit wat hiervoor is overwogen volgt dat de klachtonderdelen omschreven onder 3.2a. tot en met 3.2f., voor zover die klachtonderdelen hiervoor zijn besproken, ongegrond zijn.

4.7.1 De Accountantskamer komt thans toe aan de (in ieder geval) in klachtonderdeel 3.2c. besloten liggende vraag of de mobiele base op de balans van [C] over 2009 en 2010 geactiveerd mocht worden. Het ontkennende antwoord van klaagster is ter zitting beargumenteerd met de stelling dat hier sprake is van “*eigen*” goodwill van [C], die op grond van artikel 2:365, eerste lid aanhef en onder d. van het Burgerlijk Wetboek (BW) niet in een eigen jaarrekening geactiveerd mag worden. De activering wordt in de toelichting op de jaarrekening gepresenteerd als een stelselwijziging. Daarmee wordt het balanstotaal van [C] met een zodanig bedrag verhoogd dat grote voorzichtigheid is geboden, aldus klaagster. Eveneens ter zitting is gewezen op de opinie van een door klaagster geraadpleegde registeraccountant, die van mening is dat aan een aantal voorwaarden voor activering niet is voldaan.

4.7.2 Betrokkene Y2 heeft in zijn reactie op de tussenbeslissing van 17 oktober 2014 met betrekking tot zijn overwegingen ten aanzien van de activering onder meer aangevoerd:

“De mobiele belbase was een bestand met telefoonnummers en dat van abonneementhouders, waarvan het abonnement (twee)jaarlijks kon worden verlengd. De vastlegging hiervan vond plaats in een CRM-pakket, ‘Perfect View’. Dit pakket was eigendom van [C]. Bij verlenging van de abonnementen was de keuze voor aanbieders vrij bij de desbetreffende klant. Door proactieve benadering van de abonneementhouders werd de jaarlijkse kasstroom door [C] gecontinueerd. Enerzijds is de vraag gerezen wat een dergelijke mobiele belbase (o.a. de doch niet alleen te verwachten kasstroom uit het ‘klantenbestand’ en het bestand zelf) nu waard is en welke toekomstige opbrengsten het contract met [D] zal opleveren. (...)

Betrokkene heeft vervolgens niet eerder dan bij het samenstellen van de jaarrekening over 2009 (...) het memo met de onderliggende stukken nader beoordeeld voor wat betreft de waardering, dit eerst intern besproken, en vervolgens de nodige afwegingen gemaakt voor opname in de jaarrekening en aansluitend besproken met [C] tegelijk met de bespreking van de jaarrekening in concept op vrijdag 4 juni 2010. (...) De geldleningsovereenkomst d.d. 3 mei 2010 opgemaakt en ondertekend door notaris (...) voor het eerst door [C] aan Betrokkene tijdens de bespreking op 4 juni 2010 aangereikt, (...) vormden voor betrokkene het sluitstuk van zijn samenstelwerkzaamheden. Op grond van de verkregen aanvullende gegevens en inlichtingen op 4 juni 2010 zag Betrokkene geen bezwaren tot activering van de mobiele belbase over te gaan, hierbij mede gelet op de verslaggevingsvoorschriften. Naast de bevestiging van eigendom van de mobiele belbase door [C] blijkt uit de bevestiging bij de jaarrekening over 2009, heeft Betrokken naar zijn oordeel mogen steunen op de notariële akte, waarin de verpanding van de mobiele belbase was opgenomen, en de bij de notariële akte opgenomen bijlagen.

(...)

Ten tijde van de afronding van de samenstelwerkzaamheden medio mei 2010 en het uitbrengen van de jaarrekening over 2010 waren er geen gewijzigde omstandigheden noch informatie bekend bij Betrokken die zouden moeten leiden tot een aanpassing van de activering van de mobiele belbase in de jaarrekening. De waardering daarentegen is uiteraard aangepast conform de grondslag, namelijk actuele waarde en berekend op basis van de contante waarde van de geschatte toekomstige kasstromen die kunnen worden verkregen uit de mobiele belbase. (...)

De mobiele belbase is identificeerbaar en te onderscheiden van goodwill. Dat de beschikkingsmacht bij de rechtspersoon, in casus [C] B.V. lag, heeft Betrokkene ontleend aan de Akte van geldleningsovereenkomst en verpanding d.d. 3 mei 2010 inclusief overeenkomst met [D] van 25 maart 2010 (productie 19) als ook op grond van de bevestiging bij de jaarrekening ondertekend door de heer [G] op 4 juni 2010 (...)

Dat de economische voordelen uit het activum naar de rechtspersoon vloeien is navolant. Voorst is te stellen dat de kosten betrouwbaar vast te stellen zijn, zoals ook blijkt uit de opstelling van de waardering en de onderliggende stukken m.b.t. de directe en indirecte kosten.

Voor wat betreft de waardering in de jaarrekening op actuele waarde is aangesloten bij art. 384 lid 1 van BW boek 2 titel 9 en vervolgens bij RJ 210.203 en RJ 210.401. Gelet op de telecomsector en de ontwikkelingen hierin is verondersteld dat er een voldeende liquide markt bestaat.

Vanwege de waardering op actuele waarde dient op grond art. 390 BW boek 2 titel 9 een herwaarderingsreserve gevormd te worden. (...) Het één en ander leidt, zoals al aangegeven, tot een stelselwijziging en dat is ook als zodanig in de jaarrekening toegevoegd.”

4.7.3 De Accountantskamer overweegt dat in artikel 2:365, eerste lid, van het BW onder meer is bepaald dat kosten van goodwill die van derden is verkregen, onder de immateriële vaste activa worden opgenomen. Volgens de jaarrekening van [C] is zij een kleine rechtspersoon in de zin van artikel 2:396 van het BW. Het inzicht dat de jaarrekening van [C] moet bieden, is nader ingevuld in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen (RJK). Volgens alinea 102 van de RJK is een immaterieel vast actief een identificeerbaar niet-monetair actief zonder fysieke gedaante dat wordt gebruikt voor productie, aflevering van goederen of diensten, voor verhuur aan derden of voor administratieve doeleinden. Het actief komt voort uit gebeurtenissen uit het verleden, de rechtspersoon heeft er beschikkingsmacht over en er vloeien in de toekomst economische voordelen naar de rechtspersoon uit voort. Alinea 104 van de RJK schrijft voor dat een immaterieel vast actief in de balans wordt opgenomen indien en voor zover het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen die een actief in zich bergt aan de rechtspersoon zullen toekomen en de kosten van het actief betrouwbaar kunnen worden vastgesteld. In dezelfde alinea is verder onder meer bepaald dat intern gegenereerde goodwill, klantenbestanden en gelijksoortige items niet in de balans worden opgenomen.

4.7.4 Uit de gegevens die betrokkene Y1 heeft verstrekt over de mobiele base en uit de notariële akte blijkt dat de mobiele base een databestand is met klantgegevens. Betrokkene Y1 heeft niet gesteld en uit de stukken is niet gebleken dat er voor de aanschaf van dit bestand (of van de klantgegevens) door [C] kosten zijn gemaakt of een prijs is betaald. De kosten verbonden aan de aanschaf van het pakket 'Perfect View', waarin de klantgegevens volgens betrokkene Y2 zijn vastgelegd, kunnen uiteraard niet worden beschouwd als kosten van de aanschaf van het databestand. Aldus is niet voldaan aan één van de voorwaarden om de mobiele base als immaterieel vast actief in de balans van [C] op te nemen (en daaraan een waarde toe te kennen), zoals betrokkene Y2 heeft gedaan. Dat levert niet alleen strijd op met de RJK en het BW, maar ook met het bepaalde in paragraaf 15 van NVCOS 4410 en het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder d. van de VGC. Gezien het vorenstaande is het klachtonderdeel omschreven onder 3.2c. in zoverre gegrond.

4.7.5 Dat de mobiele base als immaterieel vast actief in de jaarrekening van [C] over 2009 is opgenomen en dat daaraan in deze jaarrekening en ook later ten onrechte een waarde is toegekend, is naar het oordeel van de Accountantskamer ook betrokkene Y1 aan te rekenen. Zij heeft weliswaar geen samenstellingsverklaring afgegeven bij deze jaarrekening, maar wel als lid van het team dat belast was met de uitvoering van de opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening over 2009 in het memo van 9 april 2010 een berekening gemaakt ter bepaling van de waarde van de mobiele base. Een zodanige berekening heeft ze in 2012 nog tweemaal gemaakt, de eerste maal ter uitvoering van de aan betrokkene Y2 verstrekte opdracht van [C] en de tweede maal naar aanleiding van een verzoek van klaagster (gericht aan betrokkene Y2). Met het oog op de berekening in het memo van 9 april 2010 heeft betrokkene Y1, zo valt in het verweerschrift te lezen, onderzocht of er uit de mobiele base in de toekomst economische voordelen voor [C] zullen voortvloeien en daarbij ook acht geslagen op de omschrijving van de mobiele base in de notariële akte als *“de databestanden met betrekking tot de klantgegevens”*. In reactie op het klachtonderdeel omschreven onder 3.2c. heeft betrokkene Y1 aangevoerd dat zij *“na toelichting van [C] B.V. op het verzoek om de mobiele*

belbase te activeren, de evaluatie van de uitgangspunten van de waardering en de kick-off met de heer Y2 en de controller van [C] B.V. voorafgaand aan het samenstellen van de jaarrekening 2009” geen aanleiding had om te twifelen aan de waarde van de mobiele base. Naar eigen zeggen heeft betrokkene Y1 voorafgaande aan het berekenen van de waarde van de mobiele base op 31 december 2011 samen met betrokkene Y2 de “*standpunten rondom de waardering en activering van de mobiele base (...) heroverwogen*”. Uit een en ander leidt de Accountantskamer af dat ook betrokkene Y1 niet (expliciet) heeft stilgestaan bij de vraag of [C] voor de mobiele base kosten had gemaakt of een prijs had betaald. Gezien het vorenstaande is betrokkene Y1 voor de berekening in het memo van 9 april 2010 en voor de in 2012 gemaakte berekeningen, ondanks het feit dat zij ten opzichte van betrokkene Y2 in een ondergeschikte positie verkeerde, zelfstandig verantwoordelijk, te meer nu zij zelf de tweede in 2012 gemaakte berekening rechtstreeks naar klagster heeft gezonden. Vanuit haar deskundigheid als accountant had zij bij het maken van deze berekeningen moeten beseffen dat de mobiele base niet als immaterieel vast actief op de balans van [C] had mogen worden opgenomen (en dat daaraan dus geen waarde toekwam) en van dat besef (tegenover betrokkene Y2) blijkt moeten geven ofwel voorafgaande aan het afgeven van de samenstellingsverklaring bij de jaarrekening over 2009 ofwel bij het uitvoeren van de (aan betrokkene Y2 verstrekte) opdracht van [C] van 22 maart 2012. Dat de notaris geen belemmering had gezien voor de verpanding van de mobiele base kan uiteraard niet dienen als ondersteuning voor de juistheid van het (eerdere) standpunt over de activering, omdat die verpanding geheel los staat van de activering. De hiervoor vastgestelde verzuimen getuigen van een tekortschietende professioneel-kritische opstelling van betrokkene Y1. Daarmee heeft ook zij gehandeld in strijd met het hiervoor bedoelde fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid. Klachtonderdeel 3.2c. is daarom ook voor zover gericht tegen betrokkene Y1 gegrond en dat geldt ook voor klachtonderdeel 3.2e. Of de waarde van de mobiele base moet worden gesteld op de bedragen die in de jaarrekeningen over 2009 en 2010 zijn vermeld en op de waarden die betrokkene Y1 in de loop van 2012 heeft berekend, kan als uitvloeisel van hetgeen hiervoor is overwogen onbesproken blijven.

4.8.1 Tegen het alleen tegen betrokkene Y2 gerichte klachtonderdeel omschreven onder 3.2g., inhoudend dat hij niet heeft gereageerd op het verzoek van klagster van 4 oktober 2012, ook niet na het rappel van 16 oktober 2012, heeft betrokkene Y2 zich verweerd met de stelling dat van hem, nadat [C] zelf per e-mail van 18 oktober 2012 had gereageerd op het verzoek van klagster van 4 oktober 2012 om nadere informatie te verschaffen, niet gevergd kon worden om ook nog te reageren.

4.8.2 De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene Y2 op 10 oktober 2012 aan de bestuurder van klagster, [A], heeft doen weten dat er een reactie zal volgen op het verzoek van 4 oktober 2012. Daarom is het voorstelbaar dat (ook) hij had gereageerd op het verzoek van klagster. Niettemin kan, nu er van de zijde van [C] is gereageerd op het verzoek, en er een kopie van die reactie naar betrokkene Y2 is gezonden, naar het oordeel van de Accountantskamer niet worden gezegd dat betrokkene Y2 door niet te reageren, enige voor hem geldende gedragsregel heeft geschonden. Daaruit volgt dat het klachtonderdeel omschreven onder 3.2g. ongegrond is.

4.9 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van de betrokkenen en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Ac-

accountantskamer acht in deze klachtzaken voor betrokkene Y2 de maatregel van berisping passend en geboden en voor betrokkene Y1 de maatregel van waarschuwing. Daarbij heeft de Accountantskamer laten wegen dat het om herhaalde vaktechnische verzuimen gaat op een wezenlijk onderdeel van de grondslag voor de financiële verslaggeving. Van deze tekortkomingen moet betrokkene Y2 in zijn hoedanigheid van samenstellend accountant een zwaarder verwijt worden gemaakt dan betrokkene Y1, die ten opzichte van hem een ondergeschikte positie innam. Anderzijds is meegewogen dat betrokkenen niet eerder tuchtrechtelijk zijn veroordeeld.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht zoals omschreven onder 3.2c. en de klacht omschreven onder 3.2e. gegrond in de zin zoals hiervoor is aangegeven;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt ter zake aan betrokkene Y2 de maatregel op van **berisping**;
- legt ter zake aan betrokkene Y1 de maatregel op van **waarschuwing**;
- 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 maatregelen in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven;
- verstaat dat betrokkenen, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan haar vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. H. de Hek en mr. A.D.R.M. Boumans (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en P. van de Streek AA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 29 mei 2015.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kunnen klagster en/of betrokkenen dan wel de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep instellen 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.