

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 17/740 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 17/740 Wtra AK van 8 juni 2018 van

**de STICHTING AUTORITEIT FINANCIËLE MARKTEN,
K L A A G S T E R,**
raadslieden: mr. M.L. Batting en mr. G.M.C. Neuteboom-Klink,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
B E T R O K K E N E,
raadslieden: mr. J.F. Garvelink en mr. F.T. Serraris.

1. Het verloop van de procedure

- 1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de aan partijen bekende stukken van het dossier in deze zaak, waaronder:
- het klaagschrift van 24 maart 2017 met bijlagen, ingekomen op dezelfde dag;
 - het op 2 augustus 2017 ingekomen verweerschrift van 1 augustus 2017 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 20 oktober 2017 waar zijn verschenen: namens klaagster: [A] RA (toezichthouder bij klaagster) en mr. [B] (jurist bij klaagster), bijgestaan door mr. M.L. Batting, advocate te 's-Gravenhage, en betrokkene in persoon, bijgestaan door mr. J.F. Garvelink en mr. F.T. Serraris, advocaten te Amsterdam.

1.3 Klaagster en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht, alsmede doen antwoorden en/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

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

2.1 Betrokkene is sedert [datum] als accountant ingeschreven in het accountantsregister van (thans) de Nba. Betrokkene was tot 1 oktober 2017 extern accountant, sindsdien staat hij als accountant in business ingeschreven.

2.2 Betrokkene was ten tijde van de verweten gedragingen verbonden aan [NV1] te [plaats1] ([NV1]).

2.3 Betrokkene heeft de wettelijke controles uitgevoerd naar de jaarrekeningen over de boekjaren 2012/2013 en 2013/2014 van Stichting FC Twente '65 (hierna: FC Twente). De boekjaren lopen van 1 juli tot en met 30 juni.

2.4 FC Twente is enig aandeelhouder van [BV1] en indirect enig aandeelhouder van [BV2]. De jaarrekeningen van deze beide vennootschappen zijn in de hiervoor vermelde jaren integraal geconsolideerd in de jaarrekening van FC Twente.

2.5 Betrokkene heeft op 31 oktober 2013 een goedkeurende verklaring gegeven bij de jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 van FC Twente en op 30 september 2014 een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening over het boekjaar 2013/2014 van FC Twente.

2.6 Het bestuur van FC Twente heeft op 27 maart 2014 de jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 ingetrokken en daarvan mededeling gedaan bij de Kamer van Koophandel. Op 27 maart 2014 heeft betrokkene een controleverklaring zoals bedoeld in artikel 2:362, lid 6, van het Burgerlijk wetboek (BW) afgegeven (productie 2 bij het klaagschrift). De ingetrokken jaarrekening wordt hierna aangeduid als de ingetrokken jaarrekening over het boekjaar 2012/2013.

2.7 Op 14 maart 2014 heeft betrokkene een goedkeurende verklaring afgegeven bij de nieuwe jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 van FC Twente (productie 3 bij het klaagschrift).

2.8 Het bestuur van FC Twente heeft op 9 april 2015 de jaarrekening over het boekjaar 2013/2014 ingetrokken en daarvan mededeling gedaan bij de Kamer van Koophandel. Op 9 april 2015 heeft betrokkene een controleverklaring zoals bedoeld in

artikel 2:362, lid 6 BW afgegeven (productie 41 bij het klaagschrift). De ingetrokken jaarrekening wordt hierna aangeduid als de ingetrokken jaarrekening over het boekjaar 2013/2014.

2.9 Betrokkene heeft op 8 april 2015 een goedkeurende verklaring afgegeven bij de nieuwe jaarrekening over het boekjaar 2013/2014 van FC Twente (productie 40 bij het klaagschrift).

2.10 [NV1] heeft op 2 mei 2014 de intrekking van de jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 van FC Twente bij klagster gemeld en betrokkene heeft klagster daarover op 21 mei 2014 nader geïnformeerd (productie 6 bij het klaagschrift). [NV1] heeft op 9 april 2015 de intrekking van de jaarrekening 2013/2014 van FC Twente bij klagster gemeld. Naar aanleiding van deze meldingen heeft klagster in mei 2016 inzage gevorderd in de controledossiers van betrokkene.

2.11 Het verslag van het bestuur van FC Twente bij de ingetrokken jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 bevat de volgende passage:

“De omzet eindigde op (...). Bijna 9,0 miljoen hoger dan 11/12. De belangrijkste reden voor deze stijging is dat een deel van de toekomstige TV-opbrengsten is gebruikt om leningen extern te herfinancieren. Er heeft een overdracht plaatsgevonden van toekomstige TV-gelden die toekomen aan FC Twente. In ruil daarvoor zijn de rentedragende schulden eveneens overgedragen.”

In de toelichting op de post achtergestelde leningen op de balans is vermeld:

“De achtergestelde leningen zijn voor een bedrag van € 12,0 miljoen via herstructurering overgedragen.”

Verderop staat nog in de toelichting op niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen:

“De Stichting heeft een deel van haar toekomstige rechten uit hoofde van TV-gelden overgedragen aan een derde partij.”

De transacties waarop de geciteerde passage in het verslag van het bestuur en de geciteerde toelichtingen zien, wordt hierna aangeduid als de transactie.

2.12 Betrokkene heeft tijdens zijn controle van de ingetrokken jaarrekening van FC Twente over het boekjaar 2012/2013 kennis genomen van een memo dat op 27 juni 2013 door notaris mr. [C] van notariskantoor [notariskantoor] is gezonden aan de financieel manager van FC Twente (productie 13 bij het klaagschrift). Daarin is onder meer opgenomen:

“5. F.C. Twente 65 zou een deel – ter waarde van een jaarlijkse kasstroom van ± € 2.000.000. van de TV-rechten willen overdragen aan een nieuwe rechtspersoon die U noemt “[BV3]” en die ik verder aanduid met [BV3].

De koopsom die [BV3] voldoet zou erin bestaan dat [BV3] de schulden van [BV2] uit hoofde van achtergestelde geldlening aan particuliere investeerders overneemt en daarmee [BV2] en de groep “FC Twente” verlost van een schuld, ten belope van € 12.000.000,= (zijnde de koopsom voor de TV-rechten).

(...)

Kanttekeningen

(...)

2. Zojuist stipte ik het begrip “groep” aan. (...)

Echter: indien [BV3] deel uitmaakt van de “groep FC Twente” dient ook de balans van [BV3] betrokken te worden in de groepsjaarrekening. hetgeen naar ik begrijp U uitdrukkelijk niet voorstaat.

(...)

Zou Stichting FC. Twente '65 of een BV waarin deze deelneemt organisatorisch zijn verbonden met de [BV3] dan lijkt snel sprake te zijn van een groepsvorming. Organisatorische verbinding kan bestaan uit een wederzijds kapitaalbelang doch ook uit andere omstandigheden zoals contractuele afhankelijkheid tussen rechtspersonen. Feitelijk is dit echter niet het geval naar ik begreep. Een deel van de bestuurders/commissarissen neemt deel in het kapitaal van [BV3] en die enkele omstandigheid hoeft er niet toe te leiden dat [BV3] wordt aangemerkt als een onderdeel van de groep FC Twente, waarbij het mij overigens wel zinvol voorkomt:

- een andere naam te kiezen. Onnodig wordt de suggestie van verbinding juist wel gelegd (...);
- te bepalen dat niet dezelfde personen binnen [BV3] dezelfde functies bekleden als bij F.C. Twente '65: er dienen geen organisatorische verbanden te bestaan;
- geen contractuele banden te onderhouden tussen de [BV3] en F.C. Twente '65 anders dan die van zuivere belegging (overname TV-rechten).

Het zou in dat verband ook niet moeten uitmaken wie deel uitmaakt van de kring van aandeelhouders van [BV3]: zou F.C. Twente '65 daarin een sturende rol spelen dan ligt de kwalificatie ten aanzien van de groep wellicht anders.

(...)

Stappenplan:

- bepalen de contractuele relatie tussen [BV3] en FC Twente, zowel wat betreft “gunstig scenario” als eventualiteiten;
- oprichten [BV3] met aanwijzing van een bestuurder, buiten de kring van bestuurders van F.C. Twente '65;
- overleg met alle schuldeisers van [BV2] met betrekking tot gevolgen van vervallen achtergestelde vordering investeerders en vervolgens vastlegging verhouding FC Twente/[BV2];
- aanklaarten bij [CV1] dat aanspraak op TV-rechten worden overgedragen en dat zulks niet leidt tot schending van geheimhoudingsregeling: via de toelichting bij jaarrekening kan men te zijner tijd van deze overdracht kennisnemen;
- besluitvorming binnen kring FC Twente ten aanzien van wie zullen participeren in [BV3] met als gevolg dat die investeerders niet deel uitmaken van degenen die binnen raad van commissarissen tot besluitvorming overgaan;
- vastlegging van eerder gemelde afspraken in concept-overeenkomst waarbij met voormelde uitgangspunten rekening wordt gehouden. De op te maken overeenkomst betreft:

1) overdracht door [BV2] van schuld uit achtergestelde geldlening aan FC Twente met instemming van alle investeerders;

2) vastlegging gevolgen schuldovername onder 1), zo nodig met instemming van andere schuldeisers van [BV2];

3) koopovereenkomst TV-rechten: een overdracht van een toekomstige vordering. De exacte vastlegging leidt tot enkele nadere juridische aandachtspunten.

Deze overeenkomst behoeft – vanzelfsprekend de instemming van alle investeerders, de raad van commissarissen van [BV1]. Het verdient aanbeveling vooraf met de accountant af te stemmen hoe de exacte bewoordingen in de toelichting bij de jaarrekening moeten luiden.”.

2.13 In het controledossier over het boekjaar 2012/2013 bevinden zich de notulen van de pré audit meeting van 23 september 2013, waarin onder meer is opgenomen:

“Oprichting financieringsfonds/TV gelden

Dit betreft een nieuwe entiteit (Special Purpose Entity) als gevolg van het voornemen van balansverkorting. Dit fonds heeft specifiek betrekking op enkele achtergestelde leningen met hoge percentages die nu op de balans staan. Het doel is om deze te herfinancieren met lagere rentepercentages.

De entiteit heeft een eigen bestuur en bestaat uit enkele partijen (o.a. enkele RvC leden) die bereid zijn via dit aparte fonds herfinanciering aan FC Twente te verschaffen en hiermee ook risico te dragen.

De entiteit koopt een groot deel van de toekomstige inkomensstroom in (o.a. het recht op te ontvangen TV-gelden). De investeerders betalen hiervoor. Met de ontvangen gelden van deze verkochte tv rechten kunnen de eerder genoemde oude leningen worden afgelost.

Een kenmerk van deze entiteit is dat deze niet meegeconsolideerd hoeft te worden. Hiervoor is de constructie opgesteld in samenwerking met [notariskantoor]. Volgens de wet- en regelgeving van de RJ en de KNVB zijn zij daarom nu niet verplicht om mee te consolideren. Let wel op dat de FIFA richtlijnen wel consolidatie voorschrijven bij deze constructie, maar deze richtlijnen zijn vooralsnog niet van toepassing.

Wellicht dient hier in de toekomst wel rekening mee gehouden te worden. Met het fonds ontstaan echter wel verbonden partijen.

Intentie is om deze constructie met zorg toe te lichten in de jaarrekening om negatieve media uitleg van de constructie te voorkomen. Een van de kenmerken die daarbij zal worden toegelicht is dat het risico (dat bijvoorbeeld TV-gelden niet worden ontvangen) hiermee wordt overgeheveld van FC Twente naar het financieringsfonds.

(...)

Omzetverantwoording

Een andere key risk is de omzetverantwoording. FC Twente laat voor dit verslaggevingsjaar een ruime omzet zien. Naast de volledigheid van de omzet daarom ook extra aandacht voor de juistheid. Hierbij vooral te richten op de manier van omzet nemen en het moment van omzet verantwoorden in de verslaggeving (afgrenzing om volledigheid én juistheid te waarborgen). Hiervoor is specifiek de juistheid van debiteuren en vooruit gefactureerde omzet een controlepunt (o.a. een vooruit gefactureerd bedrag van 4,6 miljoen) en het moment van omzet nemen van samengestelde transacties (m.b.t. spelers).”.

2.14 In het ‘werkprogramma gebeurtenissen na balansdatum’ (productie 22 bij het klaagschrift), dat deel uitmaakt van het controledossier over het boekjaar 2012/2013, heeft betrokkene op 25 oktober 2013 geconcludeerd:

“Verder heeft na balansdatum de uitwerking plaatsgevonden van de TV-deal. Gezien de impact van de deal en het feit dat de besluitvorming voor balansdatum plaats heeft gevonden, is deze verwerkt in de balans per 30-06-2013.”.

2.15 Betrokkene heeft in het accountantsverslag 2012-2013 inzake FC Twente van 31 oktober 2013 (productie 11 bij het klaagschrift) onder punt 4.2 het volgende geschreven:

“4.2. Verwerking TV-deal

Onder de totale opbrengsten is een bate geboekt van € 12,0 miljoen uit hoofde van de verkoop van (een deel) van de toekomstige TV gelden aan een investeringsmaatschappij.

Deze verkoop van TV gelden is de tegenprestatie voor de overname van achtergestelde leningen ad € 12,0 miljoen door dezelfde investeringsmaatschappij. Voor de details van de gehele transactie verwijzen wij naar de door de notaris opgestelde overeenkomst van cessie.

Als gevolg van deze transactie verbetert de verhouding eigen vermogen – vreemd vermogen. Tevens betekent deze transactie een forse verlaging van de financieringslasten de komende jaren. Zonder op de technische boekhoudkundige details in te gaan heeft deze transactie ook nog een positieve impact op de vermogenspositie van [BV2], aangezien de achtergestelde leningen oorspronkelijk op de balans van deze groepsmaatschappij stonden.

Het besluit tot de verkoop is genomen tijdens de RvC vergadering d.d. 28 juni 2013. De technische uitwerking en afwikkeling hebben plaatsgevonden na balansdatum 30 juni 2013. Opgemerkt overigens dat de overeenkomst van cessie een bepaling bevat dat de transactie (“de schuldovername”) wordt geacht effectief te zijn per 30 juni 2013. Wij kunnen ons vinden in de verwerking in de cijfers over seizoen 2012-2013 omdat enerzijds het besluit is genomen in het seizoen 2012-2013 en anderzijds de gebeurtenis na balansdatum (afwikkeling formaliteiten e.d. in seizoen 2013-2014) zodanig significant is en van bepalende invloed is op het beeld van de financiële positie per 30 juni 2013. De transactie met genoemde investeringsmaatschappij resulteerde tevens in de vraag of de investeringsmaatschappij zou kwalificeren als groepsmaatschappij hetgeen zou betekenen dat deze vennootschap meegeconsolideerd zou moeten worden in de jaarrekening van Stichting F.C. Twente. Immers, een aantal aandeelhouders van deze investeringsmaatschappij hebben tevens een rol bij Stichting F.C. Twente. Consolidatie zou tevens betekenen dat de transactie geen enkele impact zou hebben op de balansverhoudingen van Stichting F.C. Twente. Vermeldenswaardig is het daarom dat de structurering zodanig is dat de investeringsmaatschappij niet kwalificeert als groepsmaatschappij. Ook met de notaris is hierover vanuit juridisch oogpunt over gesproken door zowel ons als het financiële management. De omstandigheid dat bestuurders/commissarissen slechts deelnemen in het kapitaal van de investeringsmaatschappij hoeft er niet toe te leiden dat deze vennootschap wordt aangemerkt als groepsmaatschappij. Tenslotte opgemerkt dat het bestuur van de investeringsmaatschappij niet bestaat uit personen die betrokken zijn bij Stichting F.C. Twente en haar deelnemingen en dat er geen andere contractuele banden bestaan tussen de investeringsmaatschappij en Stichting F.C. Twente anders dan die van zuivere belegging (“overname Tv-rechten”).”.

2.16 Blijkens de akte van oprichting (productie 27 bij het klaagschrift) is op 7 januari 2014 [BV4] ([BV4]) opgericht. Haar aandeelhouders zijn volgens deze akte [BV5], [BV6], [BV7] en [BV8] en haar bestuurders [D] en [E]. De bestuurders van drie van de vier hiervoor genoemde aandeelhouders van [BV4] waren ten tijde van de oprichting van [BV4] tevens bestuurder van FC Twente en lid van de Raad van Commissarissen van [BV1] Het bestuur van FC Twente en de Raad van commissarissen van [BV1] bestond uit dezelfde vijf leden. De vier aandeelhouders van [BV4] (of een aan hen gelieerde (rechts)persoon) hadden gezamenlijk een vordering op [BV2] van € 4.450.000.

2.17 [BV1] en [BV4] hebben op 8 januari 2014 een overeenkomst van cessie gesloten (productie 1 bij het klaagschrift) betreffende de overdracht van een gedeelte van (kort gezegd) de TV-rechten van [BV1] die haar toekomen als medevennoot in de commanditaire vennootschap [CV1] (hierna: de [CV1]). Als tegenprestatie voor deze overdracht neemt [BV4] de schulden van [BV1] (die zijn opgenomen in een bijlage) over, aldus de

aanhef van deze overeenkomst. De bijlage bevat een opsomming van financiers met wie een vernieuwde overeenkomst van geldlening is gesloten. Achter de namen van de financiers staan bedragen vermeld. In totaal gaat het daar om € 12 miljoen. De schuldovernames worden volgens de overeenkomst van cessie (onder 8.) geacht “effectief te zijn per 30 juni 2013”.

2.18 Betrokkene heeft in een memo van 12 februari 2014 gericht aan de eerder genoemde financieel manager van FC Twente (productie 5 bij het klaagschrift) een vaktechnische weergave opgenomen van de overwegingen van zowel FC Twente als [NV1] “inzake de verwerking van de verkoop van een aandeel in toekomstige TV-baten aan een investeringsmaatschappij (...). Dit memo geeft in aanvulling op ons accountantsverslag d.d. 25 oktober 2013 [bedoeld zal zijn: 31 oktober 2013; Accountantskamer] een meer uitgebreide uiteenzetting van deze posities en overwegingen bezien vanuit de jaarrekening.” Dit memo (hierna: het memo van 12 februari 2014) gaat met name in op de controle van de opbrengstverantwoording van de transactie en bevat verwijzingen naar de richtlijnen 270 en 160 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) .

2.19 [Accountantskantoor1] heeft op 26 maart 2014 een assurancerapport uitgebracht aan de Koninklijke Nederlandse Voetbalbond (KNVB) inzake “de overdracht van € 12 miljoen aan schulden en de daarmee samenhangende overdracht van een deel van de te verwachten uitkeringen aan [CV1] (hierna: CV-rechten of TV-rechten) in de seizoenen tot en met 2020/21 aan [BV4]” (productie 25 bij het klaagschrift). Daarin zijn onder meer de volgende bevindingen opgenomen:

“6.7 Zou [BV4] wel of niet meegeconsolideerd moeten worden?”

De zeggenschap zoals verkregen door de samenloop van functies in combinatie met de genoemde statutaire bepalingen geven een sterke mate van sturing van [BV4] door beleidsbepalende functionarissen van [BV4]. Dit, plus het feit dat aan de meeste van de hiervoor genoemde criteria is voldaan, is voor ons doorslaggevend om te concluderen dat sprake is van een groepsmaatschappij en derhalve sprake is van consolidatieplicht. (...)

8. Ons oordeel

Op grond van onze werkzaamheden en met inachtneming van vorengenoemde inherente beperking(en) komen wij op grond van de in de vorige hoofdstukken opgenomen overwegingen tot het oordeel dat de verwerking van de transactie tussen [BV4] en Stichting FC Twente ‘65 in de jaarrekening 2012-2013 van Stichting FC Twente ‘65 niet in overeenstemming is met Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving.”.

2.20 Op verzoek van FC Twente heeft [accountantskantoor2] (hierna: [accountantskantoor2]) in concept (voor discussiedoeleinden) een accounting analyse, gedateerd 27 juni 2014, uitgebracht “ten aanzien van transacties tussen [BV1] en [BV4]” (productie 26 bij het klaagschrift). Daarin is onder meer opgenomen:

“6. Conclusie ten aanzien van verslaggeving van de [BV4] transactie en advies ten aanzien van nog door management te ondernemen acties

In dit memo hebben wij naar aanleiding van onze analyse de volgende conclusies getrokken:

1. Naar onze mening zijn de rechten en verplichtingen ten aanzien van de achtergestelde schulden door het aangaan van een nieuwe overeenkomst volledig overgegaan op [BV4], waardoor de achtergestelde schulden niet langer op de balans van F.C. Twente te worden opgenomen vanaf 22 januari 2014.

2. Onmiddellijke opbrengstverantwoording van de verkoop van TV rechten aan [BV4] achten wij niet mogelijk. Er is naar onze mening sprake van uitgestelde opbrengst.

3. Er ligt een aanvullend voorstel van de heer (...) dat in de statuten van STAK [BV4] wordt opgenomen dat bij afwezigheid van het bestuur een rechter of de voorzitter van de KvK een nieuwe bestuurder benoemd. Daarnaast ligt er een voorstel van de heer (...) om alleen de eerste bestuurder te laten benoemen door de certificaathouders. Door het doorvoeren van deze wijzigingen wordt alle schijn van verbondenheid voorkomen.”.

2.21 In het werkprogramma ‘Consolidatie’ (productie 46 bij het klaagschrift), dat deel uitmaakt van het controledossier van betrokkene met betrekking tot de controle van de jaarrekening over het boekjaar 2013/2014, is op 29 september 2014 onder meer opgenomen:

“De consolidatiekring is juist en volledig opgenomen en toegelicht in de jaarrekening, De onderlinge leveringen zijn op een juiste wijze geëlimineerd en onderlinge vorderingen en

schulden sluiten (nagenoeg) aan.

Geen sprake van ongerealiseerde resultaten aangezien materiële inkopen extern geschieden.

Zowel de jaarrekening als de KNVB-staten zijn op het niveau van Stichting FC Twente. Derhalve geen sprake meer van een onderscheid.

De transactie met genoemde investeringsmaatschappij resulteerde tevens in de vraag of de investeringsmaatschappij zou kwalificeren als groepsmaatschappij hetgeen zou betekenen dat deze vennootschap meegeconsolideerd zou moeten worden in de jaarrekening van Stichting F.C. Twente. Immers, een aantal aandeelhouders van deze investeringsmaatschappij hebben tevens een rol bij Stichting F.C. Twente. Consolidatie zou tevens betekenen dat de transactie geen enkele impact zou hebben op de balansverhoudingen van Stichting F.C. Twente, Vermeldenswaardig is het daarom dat de structurering zodanig is dat de investeringsmaatschappij niet kwalificeert als groepsmaatschappij. Ook met de notaris is hierover vanuit juridisch oogpunt over gesproken door zowel ons als het financiële management. De omstandigheid dat bestuurders/commissarissen slechts deelnemen in het kapitaal van de investeringsmaatschappij hoeft er niet toe te leiden dat deze vennootschap wordt aangemerkt als groepsmaatschappij. Tenslotte opgemerkt dat het bestuur van de investeringsmaatschappij niet bestaat uit personen die betrokken zijn bij Stichting F.C. Twente en haar deelnemingen en dat er geen andere contractuele banden bestaan tussen de investeringsmaatschappij en Stichting F.C. Twente anders dan die van zuivere belegging (“overname Tv-rechten”). (...)

Ten aanzien van de knvb-staten worden deze entiteiten wel aangemerkt als zijnde meeconsolideren. Hierdoor ontstaat een verschil tussen de KNVB-staat en de inrichtingsjaarrekening.”.

2.22 Betrokkene heeft op 7 juni 2015 een memo (productie 52 bij het klaagschrift) ten behoeve van het controledossier geschreven betreffende “Consolidatie [BV4] in nieuwe jaarrekening boekjaar 2013-2014”. Daarin is onder meer opgenomen:

“In dit memo wordt kort de redenatie van [NV1] samengevat waarom een nieuwe controleverklaring bij de jaarrekening over boekjaar 2013-2014 wordt afgegeven waarin de entiteit “[BV4]” (“[BV4]”) wordt meegeconsolideerd.

Jaarrekening 2013-2014 d.d. 30 september 2014

In de eerste jaarrekening 2013-2014 van Stichting F.C, Twente wordt [BV4] niet meegeconsolideerd waarbij de volgende argumenten aan ten grondslag liggen:

- Memo [NV1] d.d. 12 februari 2014 (zie documentnummer 5.155 in Caseware)
- Accounting memo [accountantskantoor2] d.d. juni 2014 (zie documentnummer 5.156 in Caseware).

Hierbij dient opgemerkt te worden dat de notitie van de notaris waarnaar verwezen wordt in het memo [NV1] essentieel was op het moment van schrijven van de memo. In de memo van [accountantskantoor2] wordt de volgende passage opgenomen: “Er ligt een aanvullend voorstel van de heer (...) dat in de statuten van STAK [BV4] wordt opgenomen dat bij afwezigheid van het bestuur een rechter of de voorzitter van de KvK een nieuwe bestuurder benoemd. Daarnaast ligt er een voorstel van de heer (...) om alleen de eerste bestuurder te laten benoemen door de certificaathouders. Door het doorvoeren van deze wijzigingen wordt alle schijn van verbondenheid voorkomen.

Wij zijn van mening dat de voorgestelde aanpassingen er toe leiden dat [BV4] niet geconsolideerd zou moeten worden. De invloed die de eerste 2 voorbeelden van RJ 217.105 op het gehele beeld heeft, is dermate afgezwakt dat consolidatie niet juist zou zijn.”

Op 30 juni 2014 waren de formaliteiten weliswaar nog niet geregeld, maar dat was wel het plan vanuit het bestuur en management van FC Twente. [BV4] wordt niet samengevoegd (horizontale consolidatie/geen kapitaalbelang in [BV4]) in de jaarrekening van Stichting F.C. Twente '65. In de KNVB modelstaten wordt [BV4] wel opgenomen binnen de groep/consolidatiekring.

(...)

Nieuwe controleverklaring bij nieuwe jaarrekening 2013-2014

Ondertussen blijkt dat er binnen FC Twente geen opvolging is gegeven aan het advies van (...) en [accountantskantoor2] met betrekking tot de STAK van [BV4] en de bijzonderheden die daarbij geregeld en in acht genomen zouden moeten worden.

Tevens blijkt dat de spelregels die de notaris in zomer 2013 heeft opgesteld ook niet specifiek worden nageleefd.

Inmiddels zijn we 15 maanden na oprichting van [BV4] en zijn de feiten en omstandigheden zodanig dat een nuance gemaakt dient te worden ten aanzien van de eerdere conclusie die [NV1] getrokken heeft in februari 2014. [NV1] sluit zich aan bij de conclusie van [accountantskantoor2] in haar memo van juni 2014 waarbij geen sprake is van “een nieuwe situatie” (lees: geen STAK). Dat betekent dat [BV4] geconsolideerd (samengevoegd) dient te worden in de jaarrekening van [BV1]”.

2.23 In het controledossier van betrokkene met betrekking tot het boekjaar 2013/2014 bevindt zich een beschikking van 28 februari 2014 van de gemeente Enschede (productie 56 bij het klaagschrift), waarbij de waarde van het stadion van voetbalclub FC Twente volgens de wet Waardering Onroerende Zaken per 1 januari 2014 en met waardepeildatum 1 januari 2013 is vastgesteld op € 39.499.000.

2.24 In het ‘werkprogramma schattingen’ en het ‘sectiememo schattingen’ (productie 57 en productie 58 bij het klaagschrift) die onderdeel uitmaken van het controledossier met betrekking tot het boekjaar 2013/2014, heeft betrokkene het volgende overwogen en geconcludeerd:

“Ten aanzien van de waardering van de materiële vaste activa heeft een schattingswijziging plaats gevonden.

Voor de stadion is een restwaarde ingevoerd van 50% van de WOZ waarde ingevoerd van 21 mio. Voorheen was de restwaarde 2 mio. Daarnaast is het afschrijvingspercentage van de verbouwingen (keuken / catering / stoeltjes etc.) aangepast van 10 jaar afschrijven naar 20 jaar afschrijven. Betreft een schattingswijziging. Derhalve dient aanpassing doorgevoerd te worden in het huidige boekjaar. Aanpassing is significant derhalve dient deze schattingswijziging toegelicht te worden. (...)

Afschrijving materiële vaste activa

In de jaarrekening 2013/2014 heeft het bestuur een schattingswijziging doorgevoerd op de afschrijving van gebouw gerelateerde materiële vaste activa. Tot 2013/2014 werd geen rekening gehouden met een bedrijfseconomische restwaarde van het Stadion. Bedrijfseconomisch werd derhalve tot nihil afgeschreven in 25 jaar. Het bestuur is op basis van de huidige staat van het Stadion alsmede de van toepassing zijnde fiscale regelgeving rondom afschrijvingen op bedrijfsgebouwen ten behoeve van eigen gebruik van mening dat rekening moet worden gehouden met een restwaarde. Deze restwaarde is door het bestuur gesteld op circa € 20 miljoen. De totale investering in de gebouw gerelateerde materiële vaste activa wordt met ingang van het boekjaar 2013/2014 derhalve afgeschreven tot € 20 miljoen. Deze wijziging heeft ertoe geleid dat de afschrijvingen over het boekjaar 2013/2014 € 1,1 miljoen lager zijn dan indien de systematiek van voor 2013/2014 zou zijn gehanteerd. De impact van deze schattingswijziging komt tot uitdrukking in de post afschrijvingen op materiële vaste activa in de winst- en verliesrekening en op de post bedrijfsgebouwen en terreinen en op de balans.”

“Schattingswijziging is derhalve op de juiste wijze verwerkt en voldoende toegelicht in concept rapport v3.”

2.25 In het besprekingsverslag van 29 september 2014 inzake de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling met betrekking tot de controle van de jaarrekening van FC Twente over het boekjaar 2013/2014 (productie 50 bij het klaagschrift) is onder meer opgenomen:

“Schattingswijziging beoordeeld en akkoord bevonden. Betreft beste inschatting van het management. Wij zijn het eens met de inschatting van het management. Toelichting beoordeeld en akkoord bevonden. Schattingswijziging adequaat toegelicht in de jaarrekening.”.

3. De klacht

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

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

a. de uitvoering van de controlewerkzaamheden door betrokkene ten aanzien van de verwerking van de transactie in de ingetrokken jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 was op verschillende relevante onderdelen ontoereikend:

- (1) de controle van de boeking in de netto-omzet van € 12 miljoen uit de overdracht van toekomstige TV-gelden aan de verbonden partij;
- (2) de controle van de afboeking van de achtergestelde schulden van € 12 miljoen als gevolg van de overname door de verbonden partij;
- (3) de controle van de saldering in de jaarrekening van de vordering op de verbonden partij uit de overdracht van toekomstige TV-gelden met de schuld aan de verbonden partij uit de overname van de achtergestelde schulden;

- (4) de controle van de autorisatie, goedkeuring en schriftelijke bevestiging van de transactie met de verbonden partij;
 - (5) de controle van de toelichting van de transactie met de verbonden partij in de jaarrekening;
 - (6) de professioneel kritische opvolging van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bedoeld in 2.25 van deze uitspraak;
- b. betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de consolidatieplicht van [BV4] in de ingetrokken jaarrekening 2013/2014 van FC Twente;
 - c. betrokkene heeft onvoldoende controlewerkzaamheden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de schatting van de restwaarde van het stadion van FC Twente in diezelfde jaarrekening.

3.3 Wat door of namens klaagster bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook in strijd zou zijn met de beginselen van een behoorlijke procesorde) doch – voor zover het daartoe kan dienen – als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door of namens betrokkene gegeven weerspreking van de klacht.

4. De gronden van de beslissing

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

4.1 Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 33 Wet op de Registeraccountants (Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014, worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaats had ná 4 januari 2014, aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.3 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 accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

klachtonderdelen 3.2.a.(1) tot en met 3.2.a.(5)

4.4 Klaagster heeft ter onderbouwing van deze klachtonderdelen – samengevat – aangevoerd dat op de balansdatum en eveneens op de datum van de controleverklaring

- 1) de overdracht van de toekomstige TV-gelden nog slechts een voornemen betrof;
- 2) de condities en voorwaarden waaronder deze overdracht zou moeten plaatsvinden nog niet concreet waren overeengekomen en
- 3) de verbonden partij aan wie toekomstige TV-gelden moesten worden overgedragen in het geheel nog niet was opgericht.

4.5 Betrokkene heeft daartegen aangevoerd dat bij de verwerking van de transactie twee aspecten relevant zijn: of er sprake is van een verbonden partij en het moment van aangaan van de transactie. Betrokkene is van mening dat [BV4] niet kan worden aangemerkt als een verbonden partij, zodat de daarvoor geldende regels niet van toepassing zijn. Verder heeft betrokkene naar zijn zeggen vastgesteld dat het in 2.12 van deze uitspraak vermelde stappenplan was uitgevoerd. Omdat de transactie een grote impact had per de balansdatum van het boekjaar 2012/2013 was verwerking in dat boekjaar aanvaardbaar. Eén en ander is ruimschoots toegelicht in het accountantsverslag, aldus betrokkene.

4.6.1 De Accountantskamer stelt vast dat op de balansdatum van het boekjaar 2012/2013 de entiteit waaraan FC Twente de toekomstige TV-gelden wilde overdragen nog niet bestond. Evenmin was er op de balansdatum een ondertekende overeenkomst inzake de overdracht van de TV-gelden en de overname van de schulden. De (voorgenomen) transactie van overdracht van rechten op toekomstige TV-gelden tegenover overdracht van schulden was op de balansdatum niet geëffectueerd. Het verwerken van de voorgenomen transactie in de jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 had betrokkene niet aanvaardbaar mogen achten aangezien dit verwerken in strijd is met het 'toerekeningsbeginsel' dat inhoudt dat de gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen in de jaarrekening worden verwerkt op het moment dat die transacties en gebeurtenissen zich hebben voorgedaan. (Zie RJ 930.22). Voor zover betrokkene heeft aangevoerd dat de uiteindelijke uitvoering van de transactie in de loop van januari 2014 als gebeurtenis na balansdatum de verwerking in de jaarrekening over het boekjaar 2012/2013 zou rechtvaardigen, kan hem dat niet baten. Immers, alleen gebeurtenissen die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum worden verwerkt in de jaarrekening (zie RJ 160.103). In dit geval was de feitelijke situatie per balansdatum nu juist dat de entiteit aan wie de overdracht van de TV-gelden en de overdracht van schulden zou plaatsvinden niet was opgericht en dat de beoogde transactie niet was geëffectueerd. Ten overvloede merkt de Accountantskamer op dat op de balansdatum noch op de datum waarop de jaarrekening werd opgesteld, kon worden vastgesteld wie de bestuurders zouden worden van de op te richten entiteit. Dat betekent dat onzeker was of zich een situatie zou voordoen waarin de entiteit aangemerkt zou moeten worden als een verbonden partij en evenzeer of de entiteit behoorde tot de consolidatiekring van FC Twente. Of de risico's verbonden aan de TV-gelden en de schulden daadwerkelijk buiten de kring van FC Twente zouden kunnen worden gebracht, stond ook nog niet vast. Derhalve was op de balansdatum eveneens onzeker of voldaan was aan de eisen die voor de presentatie van balansposten en voor de toelichting daarop, voortvloeien uit artikel 2:381, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek en uit de richtlijnen 217, 330 en 290 van de RJ.

4.6.2 De hiervoor gesignaleerde onzekerheden bestonden nog onverminderd ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring door betrokkene op 31 oktober 2013. Gesteld noch gebleken is immers dat toen wel vast stond aan welke entiteit de toekomstige TV-gelden zouden worden overgedragen en wie de bestuurders van die entiteit

zouden worden. Ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring was er ook nog geen getekende overeenkomst over de overdracht van de TV-gelden aan en de overname van de schulden door [BV4]. Van geen van die overeenkomsten was zelfs maar een concept voorhanden. De conceptovereenkomst van cessie waarover betrokkene wel beschikte, gedateerd 20 september 2013, rept over een entiteit met een andere naam dan [BV4]. Ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring beschikte betrokkene ook niet over getekende (vernieuwde) overeenkomsten van geldlening tussen (kort gezegd) de investeerders en [BV4]. Uit de door klaagster overgelegde stukken (productie 32) blijkt dat die overeenkomsten zijn opgemaakt en ondertekend op 27 en 22 januari 2014.

4.6.3 Gezien het vorenstaande waren op de balansdatum noch ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening alle stappen gezet die worden geschetst in het memo van notaris mr. [C] van 27 juni 2013 (vermeld in 2.12 van deze uitspraak; hierna ook: het memo van de notaris), waarvan betrokkene thans stelt dat hij in het kader van zijn controle is nagegaan of dat was gebeurd.

4.6.4 Zo staat expliciet in het memo van de notaris dat de entiteit waaraan de toekomstige TV-gelden overgedragen zouden worden al opgericht moest zijn en dat er een bestuurder moest zijn aangewezen buiten de kring van bestuurders van FC Twente '65, terwijl [BV4] pas op 7 januari 2014 is opgericht en de bestuurders pas bij die akte zijn benoemd.

4.6.5 In hetzelfde memo is opgenomen dat er overleg moet plaatsvinden met alle schuldeisers van [BV2] met betrekking tot “gevolgen van vervallen achtergestelde vordering investeerders”. Dat dit overleg heeft plaatsgevonden voor de balansdatum of voor het afgeven van de goedkeurende verklaring (dan wel of en waarom daarvan is afgezien) is niet gebleken. Een van de andere stappen in het memo van de notaris is besluitvorming binnen de entiteit aan wie de toekomstige TV-gelden zullen worden overgedragen “met als gevolg dat die investeerders niet deel uitmaken van degenen die binnen de raad van commissarissen tot besluitvorming overgaan”. Betrokkene heeft in zijn controledossier niet vastgelegd waarom hij niet is nagegaan of aan deze voorwaarde is voldaan dan wel waarom hij destijds van mening was dat daaraan niet hoefde te worden voldaan (anders gezegd: waarom er geen sprake was van een (potentieel) tegenstrijdig belang). Die mening en de toelichting daarop zijn eerst vervat in het verweerschrift.

4.6.6 In de conceptovereenkomst van cessie waarover betrokkene beschikte ten tijde van zijn controle ontbreekt voorts een verwijzing naar een verklaring waarin de medevennoten van de CV toestemming geven voor het doorbreken van de geheimhoudingsverplichting, terwijl ook dat als te zetten stap is vermeld in het memo van de notaris.

4.6.7 Los van het memo van de notaris moet worden vastgesteld dat betrokkene niet heeft gemotiveerd waarom de enkele akkoordverklaringen van alle commissarissen van [BV1] (die door betrokkene worden gedateerd op 30 oktober 2013) afdoende zijn om de onzekerheden over de overdracht van de risico's met betrekking tot de TV-gelden en de overname van de schulden weg te nemen. Zo is in de conceptovereenkomst van cessie wel opgenomen dat (kort gezegd) € 12 miljoen aan schulden wordt overgenomen, maar staan daarin niet de bedragen aan toekomstige TV-gelden die per jaar verkocht worden. Of voldaan was aan de eisen die richtlijn 270 van de RJ stelt aan de opbrengst-

verantwoording kon naar het oordeel van de Accountantskamer in elk geval niet eerder worden vastgesteld dan na kennisneming van de getekende overeenkomst van cessie en de getekende overeenkomst van schuldovername en de getekende vernieuwde overeenkomsten van geldlening. Die waren echter, zoals hiervoor al is vastgesteld, niet voorhanden op de balansdatum en ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring. In het verweerschrift is nog aangevoerd dat er voor betrokkene geen enkele indicatie bestond dat de transactie niet zou doorgaan gezien de intentie van alle partijen om de transactie in het boekjaar 2012/2013 te laten vallen en gezien de op 30 oktober 2013 afgegeven akkoordverklaringen van de commissarissen. De Accountantskamer verwerpt dit verweer. Voor zover betrokkene al een goed begrip had van de intenties van de partijen, dan kan hem dat niet baten nu jaarrekeningen niet worden opgesteld op basis van intenties maar op basis van feitelijke transacties en gebeurtenissen.

4.6.8 De slotsom moet zijn dat betrokkene bij het afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van FC Twente over het boekjaar 2012/2013 niet beschikte over voldoende en geschikte controle-informatie om de verwerking van de transactie in de jaarrekening van FC Twente over het boekjaar 2012/2013 aanvaardbaar te achten. Daaruit volgt dat de klachtonderdelen 3.2.a.(1) en 3.2.a.(2) in zoverre gegrond dienen te worden verklaard, hetgeen gezien de samenhang van deze klachtonderdelen met de klachtonderdelen onder 3.2.a.(3) tot en met 3.2.a.(5), meebrengt dat ook deze laatste klachtonderdelen in zoverre eveneens gegrond dienen te worden verklaard en geen afzonderlijke bespreking meer behoeven.

4.6.9 Betrokkene neemt in het verweerschrift het standpunt in dat hij de wijze van verslaglegging waarvoor FC Twente heeft gekozen (evenals de wijze van verslaglegging die klaagster voorstaat) aanvaardbaar mocht achten. De Accountantskamer onderschrijft dit standpunt niet, zoals hiervoor is geoordeeld. Gesteld echter dat daartoe wel reden was, dan had betrokkene, zoals hij ook toegeeft in het verweerschrift, in ieder geval de overwegingen voor zijn oordeel duidelijker en uitvoeriger moeten vastleggen dan hij heeft gedaan en wel in het controledossier. Motivering in het accountantsverslag van 31 oktober 2013 volstaat niet. Dat geldt evenzeer voor het memo van 12 februari 2014, dat eerst na het uitbrengen van de accountantsverklaring is opgesteld en geen deel uitmaakt van het controledossier. De slotsom bij deze benadering moet zijn dat betrokkene is tekortgeschoten in de naleving van de algemene eisen voor het opstellen van controledocumentatie, voortvloeiend uit standaard 230 van de NVCOS. Daaruit volgt dat de hier aan de orde zijnde klachtonderdelen ook in zoverre gegrond zijn.

klachtonderdeel 3.2.a.(6)

4.7 Klaagster heeft inzake dit klachtonderdeel aangevoerd dat betrokkene de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ten aanzien van de transactie met een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft opgevolgd en dat hij een controleverklaring heeft afgegeven terwijl de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nog niet was afgerond.

4.8 Betrokkene heeft als verweer gevoerd dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ten aanzien van de jaareindecontrole tijdig was afgerond en wel voor het afgeven van de goedkeurende verklaring en dat hij die (tijdig) heeft opgevolgd.

4.9 Klaagster heeft het eerste verwijt van dit klachtonderdeel (het onvoldoende gevolg geven aan de vragen en opmerkingen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoor-

delaar) onderbouwd met een verwijzing naar een e-mailbericht van die beoordelaar aan betrokkene van 29 oktober 2013 waarin deze met betrekking tot de controle van de verwerking van de transactie opmerkt dat er in het dossier nog de nodige documenten en afwegingen moeten worden opgenomen. De controleleider heeft in reactie daarop aan de beoordelaar geschreven: "Volgt". Aan deze reactie is vervolgens geen invulling gegeven, aldus klaagster, omdat in het controledossier vastleggingen ontbreken van documentatie, overeenkomsten en afwegingen. Gelet op wat hiervoor in 4.6.9 is overwogen en geoordeeld, is het verwijt van klaagster op dit punt terecht en daaruit volgt dat dit klachtonderdeel in zoverre gegrond is. Op grond van paragraaf 19 onder c van standaard 220 van de NVCOS had betrokkene de controleverklaring niet mogen afgeven voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling was afgerond. Gezien het vorenstaande heeft betrokkene deze beroepsregel niet nageleefd. Dat de beoordelaar heeft ingestemd met de uitgevoerde controlewerkzaamheden, zoals betrokkene in het verweerschrift heeft aangevoerd, maakt dat niet anders. Klachtonderdeel 3.2.a.(6) is daarom ook in zoverre gegrond.

klachtonderdeel 3.2.b

4.10 Klaagster heeft ter onderbouwing van dit klachtonderdeel – kort gezegd – aangevoerd dat betrokkene ten tijde van het afgeven van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening over het boekjaar 2013/2014 de beschikking had over de onder 2.19 en 2.20 van deze uitspraak vermelde stukken van [accountantskantoor1] respectievelijk [accountantskantoor2], wier conclusie was dat er (een gerede kans bestond dat er) geconsolideerd moest worden. Alsook beschikte betrokkene over het onder 2.12 van deze uitspraak vermelde memo van de notaris. Betrokkene heeft mede gelet op deze stukken, ten onrechte nagelaten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om vast te stellen dat geen sprake was van consolidatieplicht van [BV4] in de jaarrekening over het boekjaar 2013/2014 van FC Twente.

4.11 Betrokkene heeft op dit punt – kort gezegd – aangevoerd dat hij gelet op alle feiten en omstandigheden terecht tot het oordeel mocht komen dat in dit geval geen consolidatieplicht van [BV4] in de jaarrekening over het boekjaar 2013/2014 van FC Twente bestond.

4.12 De Accountantskamer stelt voorop dat er een onderscheid is tussen de vraag of betrokkene voldoende en geschikte controle-informatie heeft vergaard, waarover de klacht gaat, en de vraag of er al dan niet een consolidatieplicht bestond. De Accountantskamer beperkt zich tot een oordeel over de klacht of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen, welke klacht zij vol toetst, daargelaten het antwoord op de vraag naar de consolidatieplicht.

4.13 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene gelet op de hem bekende rapporten van [accountantskantoor1] en [accountantskantoor2] alsmede het memo van de notaris, zijn afwegingen om te komen tot (een ander oordeel dan [accountantskantoor1] over) de aanvaardbaarheid van de verslaggevingskeuze ten aanzien van de consolidatieplicht onvoldoende heeft vastgelegd. De Accountantskamer overweegt voorts dat als vastleggingen uit het controledossier in de tuchtprocedure uitblijven, weinig betekenis kan worden gehecht aan de stelling dat toereikende controle-informatie is verkregen. De Accountantskamer neemt daarbij nog in aanmerking dat betrokkene in het onder 2.22 van deze uitspraak vermelde memo van 7 juni 2015 aantekeningen

maakt over gebreken in de opvolging van het advies van [accountantskantoor2] en de spelregels in het memo van de notaris die in elk geval voor het afgeven van de controleverklaring aan de orde hadden moeten komen. Dat dit is gebeurd is niet gebleken. De Accountantskamer komt daardoor tot het oordeel dat betrokkene ten aanzien van de consolidatieplicht geen toereikende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en daardoor niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt. Dit klachtonderdeel dient dan ook gegrond te worden verklaard.

klachtonderdeel 3.2.c

4.14 Klaagster heeft ter onderbouwing van dit klachtonderdeel – kort gezegd – aangevoerd dat betrokkene onvoldoende heeft ingespeeld op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met de (gewijzigde) schatting van de restwaarde van het stadion. Daarbij is volgens klaagster relevant dat FC Twente de schattingswijziging pas na afloop van het boekjaar heeft onderkend, de schattingswijziging tot een materieel lager af te schrijven bedrag en een materieel lager verlies in de jaarrekening leidt, betrokkene de aanpassing zelf als significant heeft aangemerkt en er indicaties bestonden voor mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management.

4.15 Betrokkene heeft als verweer – kort gezegd – aangevoerd dat hij de schattingswijziging uitvoerig heeft beoordeeld en akkoord bevonden. De schatting was volgens betrokkene alleszins redelijk.

4.16 Uit de (toelichting op de) jaarrekening over het boekjaar 2013/2014 van FC Twente blijkt dat de schattingswijziging heeft geleid tot aanpassing van de restwaarde van het stadion van nihil naar € 20 miljoen en dat de jaarlijkse afschrijving met € 1,1 miljoen is verminderd. Betrokkene heeft zelf vastgesteld dat er sprake is van een risico op een afwijking van materieel belang ten aanzien van deze schatting. De Accountantskamer overweegt dat zulks ertoe leidt dat betrokkene één of meer acties dient te ondernemen zoals vermeld in paragraaf 13 van standaard 540 van de NVCOS. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene zulks heeft nagelaten. Nog daargelaten de vraag of de WOZ-waarde voor de schatting een juist uitgangspunt is geweest, ziet de Accountantskamer het gehanteerde schattingspercentage van 50% om te komen tot de restwaarde, niet onderbouwd. Uit het onder 2.25 aangehaalde gedeelte uit het besprekingsverslag, waarnaar betrokkene in zijn verweerschrift heeft verwezen, blijkt dat betrokkene zijn toetsing heeft beperkt tot de toelichting door het management van FC Twente en dat hij instemt met de inschatting van het management. Van nadere controle en controle-informatie is geen sprake. Betrokkene heeft weliswaar een globale becijfering gemaakt op basis van de exit yield methode maar niet vastgelegd waarom een verwachte exit yield van 4,5% destijds een aanvaardbaar criterium zou zijn geweest. Gelet op het voorgaande komt de Accountantskamer ook wat betreft dit klachtonderdeel tot de conclusie dat betrokkene geen toereikende controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en daardoor niet over voldoende en geschikte controle-informatie heeft beschikt. Dit klachtonderdeel dient daarom gegrond te worden verklaard.

tenslotte

4.17 Tenslotte heeft betrokkene, als een algemeen verweer tegen alle klachten, zich beklaagd over de houding en werkwijze van klaagster. Betrokkene was bezig om

klaagster juist en volledig te informeren, terwijl de klaagster reeds (heimelijk) bezig was met de voorbereiding van een tuchtklacht.

4.18 De Accountantskamer is van oordeel dat ook volledige medewerking van betrokkene aan het onderzoek van klaagster er niet aan in de weg staat dat klaagster na het afronden van het onderzoek een klacht kan indienen. Dit verweer – wat daar overigens ook van zij – kan betrokkene niet baten.

4.19 Nu de klacht gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van een tijdelijke doorhaling passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer zwaar laten wegen dat zij in alle (drie) klachtonderdelen tot het oordeel is gekomen dat betrokkene geen althans ontoereikende controle-informatie heeft verkregen. Door dat na te laten en op die wijze zijn kerntaak als controlerend accountant te veronachtzamen, heeft betrokkene de in de VGC en de VGBA neergelegde fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid, respectievelijk vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden. Door zijn handelwijze heeft betrokkene het door het maatschappelijk verkeer te stellen vertrouwen in de beroepsgroep geschaad en aldus tevens het fundamentele beginsel van professioneel gedrag, respectievelijk professionaliteit overtreden. Anderzijds is meegewogen dat betrokkene ter zitting en in zijn verweer te kennen heeft gegeven lering te hebben getrokken uit hetgeen hem is verweten. Tevens is aan betrokkene door zijn toenmalige werkgever reeds een aantal maatregelen opgelegd. Tenslotte heeft de Accountantskamer meegewogen dat aan betrokkene niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht in de onderdelen: 3.2.a.1 tot en met 3.2.a.6, 3.2.b en 3.2.c gegrond;

- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra, te weten die van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van een maand**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;
- 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.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. A.L. Goederee en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en S.L.J. Graafsma (deskundige als bedoeld in artikel 12,

tweede lid, van de Wtra) en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantslid), in aanwezigheid van mr. H.J. Haanstra, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 8 juni 2018.

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 middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient de gronden van het beroep te bevatten en te zijn ondertekend.