ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 21/1616 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 20 juni 2022 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 1 oktober 2021 ontvangen klacht met nummer 21/1616 Wtra AK van
Mr. X1
Mr. X2
kantoorhoudende te [plaats1]
in hun hoedanigheid van curator in het faillissement van
[BV1]
K L A G E R S
advocaat: mr. B. Vermue te Tilburg
t e g e n
Drs. Y
registeraccountant
kantoorhoudende te [plaats2]
B E T R O K K E N E
advocaat: mr.drs. J. F. Garvelink te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 21 maart 2022. Mr. [X2] is in persoon verschenen. Mr. [X1] heeft de zitting via een digitale verbinding bijgewoond. Klagers hebben zich laten bijstaan door mr. Vermue, die in persoon is verschenen. Betrokkene is ook in persoon verschenen, bijgestaan door mr. Garvelink en mr. Theunis.

2. De feiten

2.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA.

2.2. De [groep1] was een groep ondernemingen die actief was in de drankenhandel en in de productie van alcoholhoudende dranken. Aan het hoofd van de groep stond [BV1] (hierna: [BV1]). [BV1] had een groot aantal tot de groep behorende dochtermaatschappijen. De detailhandelsactiviteiten van de [groep1] vonden in belangrijke mate plaats via de slijterijketen [bedrijfsnaam1]. De [bedrijfsnaam1]-activiteiten waren voornamelijk geconcentreerd in [bedrijfsnaam1] C.V. (hierna: [bedrijfsnaam1]), een (klein)dochtermaatschappij van [BV1]. Voor vrijwel alle dochtermaatschappijen was een verklaring als bedoeld in artikel 2:403 van het Burgerlijk Wetboek (BW) afgegeven door [BV1]. De aandelen [BV1] werden voor 51% gehouden door [BV2] (hierna: [BV2]) en voor 49% door Holdingmaatschappij [BV3] (hierna: [BV3]). [BV2] hield 51,55% van de aandelen van [BV3]. De aandelen [BV2] werden op hun beurt weer gehouden door de STAK [BV2]. De door STAK [BV2]

uitgegeven certificaten van aandelen [BV2] werden gehouden door [A]. [BV2] had naast [BV1] ook een aantal andere dochtermaatschappijen. De Accountantskamer zal [BV2] en deze andere dochtermaatschappijen hierna gezamenlijk aanduiden als [bedrijfsnaam2] c.s.
2.3. Betrokkene heeft als externe accountant vanuit [accountantskantoor1] de (geconsolideerde) jaarrekeningen 2012 tot en met 2014 van [BV1] gecontroleerd. Bij de controle van de jaarrekening 2014 is rekening gehouden met een materialiteit van € 1.700.000. De uitvoeringsmaterialiteit bedroeg € 1.020.000. Voor [bedrijfsnaam1] werd een materialiteit gehanteerd van € 750.000 en een uitvoeringsmaterialiteit van € 450.000. Op 4 juli 2013 heeft betrokkene een goedkeurende controleverklaring afgegeven bij de jaarrekening 2012 van [BV1]. Op 13 februari 2015 heeft betrokkene een goedkeurende controleverklaring afgegeven bij de jaarrekening 2013 van [BV1]. Op 29 oktober 2015 heeft betrokkene een goedkeurende controleverklaring afgegeven bij de jaarrekening 2014 van [BV1]. De controle van de jaarrekening 2015 van [BV1] is niet voltooid.
2.4. In de loop van 2016 heeft de toenmalige CFO van [BV1], [B] (hierna: [B]), intern onderzoek laten verrichten naar mogelijke fraude en onjuiste boekingen. In een interne notitie van [B], van 30 mei 2016, wordt melding gemaakt van forse afboekingen ten bedrage van € 22.000.000 bij [BV1]. De huisbankier van [BV1] heeft vervolgens geweigerd om een kredietverhoging waarom verzocht was te verlenen. Dit leidde vanaf 1 juli 2016 tot surséance van betaling van [BV1]. Bij beschikking van de rechtbank Zeeland-West-Brabant, van [datum], is [BV1] failliet verklaard. Klagers zijn bij deze beschikking benoemd tot curatoren. De overige tot de groep behorende vennootschappen zijn kort hierna eveneens gefailleerd.
2.5. De CEO van [bedrijfsnaam1], [C] (hierna: [C]), die tevens bestuurder was van [BV1], heeft op 16 augustus 2019 schriftelijk erkend dat hij zich schuldig heeft gemaakt aan boekhoudfraude bij [bedrijfsnaam1]. In zijn verklaring noemt hij in dit verband het in de administratie opnemen van memoriaalboekingen zonder voldoende grond.
2.6. Klagers hebben, nadat zij zich aanvankelijk hadden beziggehouden met de verkoop van de activa en de afwikkeling van lopende zaken van de failliete boedel, contact opgenomen met [accountantskantoor1]. Klagers hebben verscheidene malen gevraagd om inzage in de controledossiers. Dit is geweigerd. Wel heeft betrokkene op 27 februari 2019 een algemene toelichting, met een drietal bijlagen, gegeven op de door hem verrichte controlewerkzaamheden. De weigering om inzage te verschaffen in de controledossiers heeft geleid tot een kort geding bij de voorzieningenrechter van de rechtbank Rotterdam. Bij vonnis van 20 december 2019 heeft de voorzieningenrechter de vorderingen van klagers (tot inzage in die dossiers) afgewezen.

3. De klacht

3.1. Betrokkene heeft volgens klagers gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. Klagers verwijten betrokkene het volgende:
a. Betrokkene is tekortgeschoten in de door hem verrichte controlewerkzaamheden ten aanzien van:
1. de memoriaalboekingen;
2. de filiaalvoorraad;
3. de materiële vaste activa;
4. de liquide middelen;
5. crediteuren en overlopende passiva;

6. de beoordeling van de consolidatie;
7. de beoordeling van de volwaardigheid van de vorderingen op [bedrijfsnaam2] c.s.;

b. Betrokkene heeft in het kader van een kort geding op 6 december 2019 bij de voorzieningenrechter van de rechtbank Rotterdam bewust onjuiste en misleidende verklaringen afgelegd;

c. Betrokkene heeft ten onrechte geweigerd om een afschrift van (delen van) de controledossiers met betrekking tot de jaren 2012, 2013 en 2014 aan klagers te verstrekken.

4. De beoordeling

Het verzoek om alsnog een stuk over te mogen leggen

4.1.1. Betrokkene heeft ter zitting verzocht om alsnog in de gelegenheid te worden gesteld om een niet eerder overgelegd stuk met betrekking tot de consolidatie van [bedrijfsnaam2] over te leggen.

4.1.2. De Accountantskamer overweegt naar aanleiding van dit verzoek dat artikel 14, derde lid, van het Procesreglement Accountantskamer 2020, voor zover hier van belang, bepaalt dat nadere stukken uiterlijk tot tien dagen voor de zitting kunnen worden ingediend. De voorzitter kan beslissen dat buiten deze termijn ingediende stukken toch tot de gedingstukken worden toegelaten. Dat wordt door de Accountantskamer ter zitting bepaald. Bij de beslissing of stukken die na het verstrijken van deze termijn zijn ingediend ook worden toegelaten, is onder meer relevant de omvang van de stukken en de bekendheid van de wederpartij ermee.

4.1.3. De Accountantskamer ziet geen aanleiding om betrokkene alsnog in de gelegenheid te stellen om het niet eerder overgelegde stuk over te leggen. Gesteld noch gebleken is dat dit stuk niet tijdig ingediend had kunnen worden. Het na afloop van de zitting indienen van nadere stukken leidt tot een onwenselijke vertraging van de procedure, omdat de goede procesorde vereist dat vervolgens aan klager de gelegenheid wordt geboden om op dit stuk te reageren. De consequenties van de keuze om dit stuk niet (tijdig) voorafgaand aan de zitting in te dienen, behoren dan ook voor rekening van betrokkene te komen.

Ontvankelijkheid

4.2.1. Betrokkene stelt zich primair op het standpunt dat de klacht niet-ontvankelijk is, omdat onvoldoende duidelijk is wat klagers betrokkene verwijten. Ook zou de klacht onvoldoende zijn onderbouwd en toegelicht.

4.2.2. Vooropgesteld wordt dat er eisen worden gesteld aan de 'duidelijkheid' van de stellingname door partijen. Voor betrokkene moet duidelijk zijn waartegen hij zich heeft te verweren. De Accountantskamer stelt vast dat uit zijn verweerschrift in voldoende mate blijkt dat betrokkene goed heeft begrepen waarover wordt geklaagd en wat hem concreet wordt verweten. Van een situatie waarin uit het klaagschrift onvoldoende duidelijk wordt wat klager betrokkene verwijt, is dan ook geen sprake. De vraag of klagers de klacht in voldoende mate hebben onderbouwd - betrokkene vindt van niet - komt bij de inhoudelijke beoordeling van de klachtonderdelen aan de orde.

4.2.3. Niet gebleken is dat de klacht op enige andere grond (ambtshalve) niet-ontvankelijk dient te worden verklaard.

4.2.4. De klacht is dan ook ontvankelijk.

Inhoudelijke beoordeling

4.3. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

Klachtonderdeel a. sub 1 controle memoriaalboekingen

4.4.1. Uit het klaagschrift blijkt dat dit klachtonderdeel betrekking heeft op de controle van de memoriaalboekingen bij [bedrijfsnaam1], die deel uitmaakten van de consolidatie. Klagers voeren, samengevat, aan dat betrokkene een lijst van memoriaalboekingen over periode 13 (12.686 stuks) heeft ontvangen, die volgens betrokkene (volgens mededeling die hij had gekregen) uit Exact naar Excel was geëxporteerd, maar die niet een aantal frauduleuze memoriaalboekingen die wel in Exact waren verwerkt, bevatte. Het verschil tussen de memoriaalboekingen in Exact en de Excellijst was € 2.100.000. Volgens klagers had betrokkene de lijst op betrouwbaarheid moeten controleren. Uit Exact blijkt bovendien dat in de jaren 2012 tot en met 2014 grote memoriaalboekingen in periode 14 (P14) zijn ingevoerd (afgerond, in 2012 € 263.630.000, in 2013 € 234.800.000 en in 2014 € 126.700.000).

4.4.2. Betrokkene heeft toegelicht dat de lijst van memoriaalboekingen van [bedrijfsnaam1] in aanwezigheid van [D] (hierna: [D]), een collega die aan het opdrachtteam was verbonden, is uitgedraaid door [E] (hierna: [E]), de controller van [bedrijfsnaam1]. [E] heeft de lijst vervolgens aan [D] overhandigd en hij heeft de lijst tevens per e-mail aan [D] doen toekomen. Volgens [E] waren er geen ongebruikelijke boekingen, wat werd bevestigd door de concerncontroller. De door [E] verstrekte lijst bevatte een overzicht van memoriaalboekingen uit periode 13 (P13) van 2014. Het management had aangegeven dat jaarafsluitingsmutaties altijd werden verwerkt in P13. In opdracht van [C] waren kennelijk de frauduleuze boekingen uit de Excellijst verwijderd, zodat betrokkene ze niet had kunnen zien. Bovendien liggen deze boekingen onder de uitvoeringsmaterialiteit. Met boekingen in P14 was hij niet bekend, aldus het verweer van betrokkene.

4.4.3. De Accountantskamer stelt voorop dat uit Standaard 240.33 (destijds Standaard 240.32), voor zover hier van belang, volgt dat de accountant, ongeacht de inschatting van de risico’s dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, controlewerkzaamheden dient op te zetten en uit te voeren om te toetsen of de in het grootboek vastgelegde journaalposten en andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de financiële overzichten zijn aangebracht aanvaardbaar zijn. Uit deze Standaard volgt dat het uitgangspunt bij deze op te zetten controlewerkzaamheden het grootboek is.

4.4.4. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene zich bij de controle van de memoriaalboekingen bij [bedrijfsnaam1] heeft gebaseerd op de Excellijst die, naar zeggen van betrokkene, [E] aan [D] heeft overhandigd. Betrokkene en zijn medewerkers hebben die niet afgestemd met de journaalposten in het Exact-grootboek van [bedrijfsnaam1]. Dit had gezien het in Standaard 240.33 (destijds 240.32) neergelegde uitgangspunt wel gemoeten. In de controle is niet vastgesteld dat de Excellijst volledig was, derhalve alle memoriaalboekingen van de jaarafsluiting bevatte die in het grootboek waren verwerkt. Dit had te meer gemoeten nu sprake was van een geïdentificeerd risico op management override. De Accountantskamer tekent hierbij aan dat indien betrokkene wel inzage had verkregen in de in het grootboek vastgelegde journaalposten, hij had kunnen vaststellen dat daarin, naast P13, ook nog een P14 bestond waarin ook memoriaalboekingen waren opgenomen. Doordat hij hiervan geen kennis heeft genomen, heeft geen controle plaatsgevonden van de memoriaalboekingen in P14. Betrokkene heeft ten aanzien van de controle

van de memoriaalboekingen Standaard 240.33 (destijds 240.32) niet gevolgd. Klagers hebben gesteld dat betrokkene de memoriaalboekingen in de boekjaren 2012 en 2013 op dezelfde wijze als de memoriaalboekingen in het boekjaar 2014 heeft gecontroleerd, wat betrokkene niet heeft betwist. De conclusie is dat betrokkene op dit onderdeel van de controle heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
4.4.5. Klachtonderdeel a. sub 1 is gegrond.
Klachtonderdeel a. sub 2 controle filiaalvoorraad
4.5.1. Klagers verwijten betrokkene dat hij de voorraad ten onrechte niet als een significant risico heeft gezien, hoewel de voorraad 2014 volgens hen door middel van frauduleuze boekingen door het management met bijna € 5.000.000 was opgeboekt (op kostenplaats 0317= Filialen Algemeen) op een totale voorraad van € 10.500.000. Op kostenplaats 0317 was ultimo 2014 een bedrag van € 4.976.432,31 aan voorraad verantwoord. Betrokkene heeft hieraan ten onrechte geen aandacht besteed.
4.5.2. De Accountantskamer stelt voorop dat dit klachtonderdeel blijkens de toelichting hierop in het klaagschrift betrekking heeft op zowel de risico-inschatting bij de gekozen controle-aanpak van de filiaalvoorraad als op de controle van de waardering van de filiaalvoorraad bij [bedrijfsnaam1].
4.5.3. Betrokkene heeft verklaard dat bij de controle van de jaarrekening 2014 van [BV1] is gekozen voor een systeemgerichte aanpak van het inventarisatieproces. Betrokkene heeft het bestaan, de opzet en de werking van het inventarisatieproces vastgelegd in een memo. Daarbij heeft betrokkene een deelwaarneming laten verrichten en hiervoor drie filialen geselecteerd. Bij deze drie filialen is de voorraad door leden van het controleteam handmatig geteld. Uit deze deelwaarneming zijn geen noemenswaardige verschillen met de vastlegging in de administratie naar voren gekomen. Van het bestaan van een “fictieve” voorraad is betrokkene niets gebleken en een fictieve voorraad van € 5.000.000 op een totaal van € 10.000.000 is bovendien onaannemelijk, aldus betrokkene.
4.5.4. Voor wat betreft de risico-inschatting bij de gekozen controle-aanpak van de filiaalvoorraad overweegt de Accountantskamer dat betrokkene de door hem gemaakte risico-inschatting heeft vastgelegd in een risicomatrix. In de risicomatrix heeft een beoordeling van het risico met betrekking tot de omvang van de voorraad plaatsgevonden. Geconcludeerd is dat ter zake van het bestaan van de voorraad geen sprake is van een significant risico. Ook is geconcludeerd dat in verband met het afstoten van winkels naar franchisenemers wel sprake was van een reëel risico dat de voorraad geen eigendom meer zou zijn van [BV1]/[bedrijfsnaam1], maar dat dit deel nog wel als zodanig vermeld zou worden in de jaarrekening. De Accountantskamer is van oordeel dat niet kan worden geoordeeld dat betrokkene de risicoduiding onjuist heeft verwoord. In zoverre slaagt dit klachtonderdeel dan ook niet.
4.5.5. De Accountantskamer stelt voor wat betreft de controle van de daadwerkelijke waardering van de filiaalvoorraad bij [bedrijfsnaam1] vast, dat de bepaling van het juiste niveau van de voorraad cruciaal is voor een deugdelijke analyse van het verloop hiervan. Uit de stukken blijkt weliswaar dat betrokkene zich een oordeel heeft gevormd over de wijze waarop tellingen op filiaalniveau plaatsvonden, maar gebleken is dat betrokkene per ultimo 2014 niet beschikte over een specificatie van de voorraad (per artikelsoort) per filiaal van [bedrijfsnaam1]. Een dergelijk overzicht was essentieel voor een goede analyse van de gehele voorraad. Ook kon zonder overzicht per filiaal niet worden vastgesteld of sprake was van filialen met een qua omvang opmerkelijke voorraad of van “filialen” waar geen detailshandelsverkoop plaatsvond. Verder is niet duidelijk geworden op welke wijze

betrokkene rekening heeft gehouden met de teruggang van het aantal filialen, van 128 per ultimo 2013 naar 70 per ultimo 2014, en van de betekenis hiervan voor de omvang van de voorraad. Uit de overgelegde stukken blijkt niet wat de gevolgen voor de filiaalvoorraad zijn van de overdracht van filialen aan franchisenemers. Dit klemt te meer nu per ultimo 2014 sprake was van een gemiddelde voorraadtoename per filiaal van meer dan 50%, een gemiddelde voorraad die ook aanzienlijk hoger was dan de voorraad bij de drie filialen waar het controleteam zelf heeft geteld. Betrokkene had hiernaar, mede gezien de eerdere risico-inschatting in verband met het afstoten van winkels naar franchisenemers, onderzoek moeten verrichten. De Accountantskamer stelt vast dat uit de overgelegde stukken niet blijkt dat sprake is geweest van deugdelijke cijferanalyses van de ontwikkeling van de filiaalvoorraad. Betrokkene heeft in zoverre, in strijd met Standaard 500.6 wat betreft het boekjaar 2014 niet voldoende en geschikte controle-informatie verkregen. Of dat ten aanzien van de andere boekjaren ook heeft gespeeld, is gesteld noch gebleken. Hij heeft daarmee in ieder geval voor het boekjaar 2014 gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

4.5.6. Klachtonderdeel a. sub 2 is daarom in zoverre gegrond.

Klachtonderdeel a. sub 3 controle materiële vaste activa

4.6.1. Uit het klaagschrift volgt dat dit klachtonderdeel betrekking heeft op investeringen in kleine inventaris van [bedrijfsnaam1], waaronder winkelmateriaal.

4.6.2. Klagers stellen zich op het standpunt dat sommige posten die vermeld zijn op het ‘workpaper materiële vaste activa’ (hierna: workpaper MVA) bevreemding wekken. Zo zijn naast de algemene posten ‘kleine facturen op winkelniveau’ en ‘software divers’ op deze lijst ook posten opgenomen in verband met de aanschaf van USB-scanners en printers. Uit het workpaper MVA volgt niet dat daadwerkelijk investeringen zijn gedaan in winkelmaterialen en in software. Veeleer lijkt sprake te zijn geweest van activering van ronde bedragen.

4.6.3. Betrokkene wijst erop dat hij de geconsolideerde jaarrekening van [BV1] heeft gecontroleerd, niet de enkelvoudige jaarrekening van [bedrijfsnaam1]. Hij heeft een risico-inschatting gemaakt van de MVA en die was zeer laag en daarnaast heeft [D] aan [E] om toelichting gevraagd en die ook gekregen. De bedragen waar klagers op wijzen liggen beneden de materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit van de controle. Het is betrokkene bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden gebleken dat vrijwel alle aanschafkosten voor winkelinventaris en voor software direct als kosten geboekt werden. Omdat hier ook activeerbare inventaris en software bij zaten, zijn bij de jaarafsluiting stelposten opgenomen voor het alsnog activeren van kleine inventaris en van software. De omvang van deze stelposten is beoordeeld.

4.6.4. De Accountantskamer overweegt dat het workpaper MVA het uitgangspunt heeft gevormd voor de controle van de materiële vaste activa, in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [BV1]. De Accountantskamer is van oordeel dat, gelet op de door betrokkene gegeven uitleg van zijn controlewerkzaamheden met betrekking tot deze post, aannemelijk is geworden dat hij in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [BV1] voldoende aandacht heeft besteed aan deze post en hierover voldoende duidelijkheid heeft verkregen. Niet gebleken is dat betrokkene op dit punt geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen.

4.6.5. Klachtonderdeel a. sub 3 is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel a. sub 4 controle liquide middelen

4.7.1. Uit het klaagschrift volgt dat dit klachtonderdeel betrekking heeft op drie te onderscheiden onderdelen van de controle van de liquide middelen van

[bedrijfsnaam1], namelijk op (1) de controle van kasgeld, (2) de controle van openstaande pinbetalingen en bankstortingen en (3) de controle van overige waardebonnen. De Accountantskamer zal deze onderdelen hierna achtereenvolgens bespreken.

4.7.2. Klagers stellen dat de fraude ook is vastgesteld in de balanspost liquide middelen en dat betrokkene de post kasgeld die ultimo 2014 € 478.000 bedroeg (bij in totaal 70 filialen) onvoldoende heeft gecontroleerd. Van dit bedrag maakte deel uit € 100.000 aan kasgeld dat was geboekt onder 0317 Filialen Algemeen. Volgens klagers had dat ronde bedrag, het geringe kasgeld bij de andere filialen, de boekingscode en de stijging van het kasgeld per filiaal met 35% ondanks de sluiting van het aantal filialen, alsmede de mededeling van [C] dat de aansluiting van de hoeveelheid kasgeld op het kassasysteem per 31/12 niet was te maken, tot onderzoek door betrokkene moeten leiden.

4.7.3. Ten aanzien van de controle van kasgeld heeft betrokkene aangegeven dat de kassaprocedures deels systeemgericht zijn gecontroleerd. Daarnaast zijn voor 2014 de specificaties van de kastelling voor twee filialen opgevraagd. Geconstateerd is dat deze specificaties aansloten op de centrale administratie.
De Accountantskamer stelt vast dat de totale hoeveelheid kasgeld bij [bedrijfsnaam1] eind 2014 (afgerond) € 478.000 bedroeg. Eind 2013 bedroeg de totale hoeveelheid kasgeld bij [bedrijfsnaam1] (afgerond)
€ 649.000. De hoeveelheid kasgeld was in 2014 weliswaar afgenomen ten opzichte van 2013, maar rekening houdend met de afname van het aantal filialen van 128 (ultimo 2013) naar 70, was sprake van een toename van de hoeveelheid kasgeld per filiaal van afgerond 35%. Immers, ultimo 2013 was sprake van € 649.000 aan kasgeld bij 128 filialen; dat is € 5.070 per filiaal. Ultimo 2014 was sprake van € 478.000 aan kasgeld bij 70 filialen; dat is € 6.829 per filiaal. De stijging van € 5.070 naar € 6.829 bedraagt afgerond 35%. Een dergelijke toename van de hoeveelheid kasgeld per filiaal is opmerkelijk. Zeker nu de totale hoeveelheid kasgeld boven de voor [bedrijfsnaam1] gehanteerde uitvoeringsmaterialiteit lag, had het op de weg van betrokkene gelegen om hiernaar nader onderzoek te verrichten. Betrokkene heeft door dit niet te doen gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
4.7.4. Klachtonderdeel a. sub 4 is daarom voor wat betreft de controle van kasgeld gegrond.
4.7.5. Klagers stellen dat betrokkene ten aanzien van de controle van de saldi openstaande pinbetalingen en bankstortingen een afloopcontrole heeft uitgevoerd met betrekking tot 5 uit 10 door het management gekozen filialen waarbij (volgens betrokkene) sprake was van de grootste openstaande saldi van pinbetalingen en bankstortingen eind 2014. De saldi daarvan waren ultimo 2014 ten opzichte van 2013 gemiddeld met 90% respectievelijk 33% per filiaal gestegen. De selectie is niet op juistheid gecontroleerd, terwijl eind 2014 onder 0317 Filialen Algemeen een frauduleuze memoriaalboeking van € 300.000 voor pinbetalingen en bankstortingen had plaatsgevonden, wat buiten de controle is gebleven, aldus klagers.
Betrokkene heeft aangevoerd dat deelwaarnemingen hebben plaatsgevonden bij vijf van de tien grootste filialen van [bedrijfsnaam1]. Deze selectie is gemaakt op basis van een lijst die het controleteam ter plaatse heeft gevraagd en ontvangen. De deelwaarnemingen zijn vastgelegd in het workpaper kas en banken. Betrokkene bestrijdt de door klagers genoemde percentuele stijging per winkel.

4.7.6. De Accountantskamer overweegt dat voor de aanvaardbaarheid van de door betrokkene gehanteerde deelwaarneming als controle-instrument van fundamenteel belang is dat deze deelwaarneming gebaseerd is op de juiste uitgangspunten. De Accountantskamer is van oordeel dat uit de overgelegde stukken niet blijkt dat de lijst op basis waarvan de selectie van de deelwaarnemingen zowel voor de pinbetalingen als voor de bankstortingen is gebaseerd, is gecontroleerd op juistheid. Zo blijkt uit de overgelegde stukken dat het gemiddelde saldo voor de 60 filialen die niet als "grootste" tien zijn geselecteerd hoger is dan het saldo van nummer 9 en 10 van de als grootste aangemerkte tien filialen. Hieruit volgt dat de mededeling dat deelwaarnemingen hebben plaatsgevonden bij de vijf van de tien grootste filialen van [bedrijfsnaam1] niet juist kan zijn. De Accountantskamer is daarom van oordeel dat betrokkene voor wat betreft de controle van de saldi openstaande pinbetalingen en bankstortingen onvoldoende geschikte controle-informatie heeft verkregen en daarmee heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Daarmee behoeven de andere stellingen van klagers aangaande deze post geen bespreking meer.
4.7.7. Klachtonderdeel a. sub 4. is daarom voor wat betreft de controle van pinbetalingen en bankstortingen gegrond.
4.7.8. Ten aanzien van de controle van het saldo 'overige waardebonnen' op de saldibalans 2014 van [bedrijfsnaam1] is van belang dat het bij deze post vermelde saldo gestegen is van € 66.000 per ultimo 2013 naar (afgerond) € 595.000 per ultimo 2014. Volgens klagers heeft betrokkene deze post onvoldoende gecontroleerd, terwijl betrokkene aanvoert dat hij aan die post wel aandacht heeft besteed. Bij de controle van deze post is hem gebleken dat hierin een post van € 326.000 inzake de afwikkeling van een vaststellingsovereenkomst met [groep2] (hierna: [groep2]) was opgenomen.
4.7.9. Betrokkene heeft ter zitting verklaard dat hij de vaststellingsovereenkomst met [groep2] niet zelf heeft gezien. Ook heeft hij verklaard dat deze post eigenlijk niet thuishoorde bij 'overige waardebonnen' en dat deze post op de lijst met presentatiecorrecties had moeten staan. Bij de controle is een inschatting gemaakt en deze verwerking is geaccepteerd. Het met de vaststellingsovereenkomst gemoeide bedrag lag beneden de uitvoeringsmaterialiteit.
4.7.10. De Accountantskamer stelt voorop dat het enkele gegeven dat een post beneden de uitvoeringsmaterialiteit ligt op zichzelf genomen niet reeds betekent dat hieraan bij een controle geen aandacht hoeft te worden besteed. Dit is vooral zo wanneer sprake is van een bijzondere post, zeker wanneer deze op een onjuiste plek is gepresenteerd. De Accountantskamer is van oordeel dat een vaststellingsovereenkomst, zoals de overeenkomst met [groep2], naar zijn aard een bijzondere post is waaraan voldoende aandacht had moeten worden besteed. Het had onder deze omstandigheden op de weg van betrokkene gelegen om onderzoek te doen naar het bestaan van de vordering en waar deze overeenkomst betrekking op had. Dat heeft betrokkene niet gedaan. Betrokkene heeft daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
4.7.11. Klachtonderdeel a. sub 4 is daarom voor wat betreft de controle van de post overige waardebonnen gegrond.
4.7.12. Uit het voorgaande volgt dat klachtonderdeel a. sub 4 voor wat betreft alle drie onderdelen gegrond is. Ook ten aanzien van dit klachtonderdeel geldt dat de Accountantskamer de gegrondheid daarvan alleen ten aanzien van boekjaar 2014 kan vaststellen.
Klachtonderdeel a. sub 5 controle crediteuren en overlopende passiva

4.8.1. Dit klachtonderdeel heeft betrekking op de balanspost “totaal handelscrediteuren” waarvan grootboekrekening 1493 (“Transitie [BV5]”) deel uitmaakt en op de balanspost “totaal overlopende passiva” waarvan grootboekrekening 1694 (“Nog te betalen kosten”) deel uitmaakt. Op grootboekrekening 1493 is een debetstand van € 2.460.525,85 vermeld. Op grootboekrekening 1694 is een debetstand van € 1.146.591,47 vermeld.
4.8.2. Klagers stellen dat betrokkene grootboekrekening 1493 niet kenbaar heeft gecontroleerd. Betrokkene heeft toegelicht dat de hiervoor vermelde posten betrekking hebben op de onderlinge verhouding tussen [bedrijfsnaam1] en [BV4] (hierna: [BV4]). [BV4] is een dochtermaatschappij [BV5] (hierna: [BV5]). Tussen [bedrijfsnaam1] en [BV4] is op 27 juni 2014 een distributieovereenkomst gesloten. In deze overeenkomst is bepaald dat schulden en vorderingen die uit deze overeenkomst voortvloeien met elkaar verrekend kunnen worden. De onderlinge vorderingen en schulden werden centraal geadministreerd in ASPOS, een gezamenlijk systeem van [bedrijfsnaam1] en [BV4].
4.8.3. Per ultimo 2014 bedroeg de schuld van [bedrijfsnaam1] aan [BV4] € 5.204.136,32. Daar stond een vordering van [bedrijfsnaam1] op [BV4] tegenover van € 2.460.525,85. Per saldo resteerde ultimo 2014 een schuld van € 2.743.610,47, van [bedrijfsnaam1] aan [BV4]. Deze schuld is verantwoord op grootboekrekening 1493 en verwerkt in de jaarrekening 2014, aldus betrokkene.
4.8.4. Betrokkene heeft in het kader van de door hem verrichte controlewerkzaamheden de werking van het proces tussen [bedrijfsnaam1] en [BV4] systeemgericht gecontroleerd. Ook is de hoogte van de handling fee van [BV4] gecontoleerd door de totale inkoopwaarde als vermeld in ASPOS per artikelsoort te vermenigvuldigen met het in de distributieovereenkomst overeengekomen percentage.
4.8.5. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene het bestaan van de onderlinge verhouding tussen [bedrijfsnaam1] en [BV4], de wijze waarop schulden en vorderingen onderling verrekend werden en het gebruik van de grootboekrekening 1493 en grootboekrekening 1694 voldoende heeft toegelicht. De aanduiding “Transitie [BV5]” bij grootboekrekening 1493 hoefde voor betrokkene geen aanleiding te vormen voor twijfel of deze aanduiding betrekking heeft op de onderlinge verhouding met [BV4]. In dit verband is van belang dat in de op 27 juni 2014 gesloten distributieovereenkomst, waarvan betrokkene kennis heeft genomen, verwezen wordt naar de al langer bestaande samenwerking tussen [BV1] en [BV5]. De aanduiding bij grootboekrekening 1493 was onder deze omstandigheden niet vreemd.
4.8.6. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene voor wat betreft de hoogte van de vordering van [bedrijfsnaam1] op [BV4], van € 2.460.525,85, niet zondermeer had mogen afgaan op de gegevens zoals vermeld in ASPOS. Betrokkene had hiernaar aanvullende controlewerkzaamheden moeten verrichten. Er was immers sprake van een nieuwe overeenkomst waaruit onder meer vorderingen van [bedrijfsnaam1] op [BV4] voortvloeiden. Deze vorderingen zijn in het tweede halfjaar van 2014 als afgeronde bedragen geboekt, er is niet gebleken van een finale afrekening met [BV4] en de vordering was ten tijde van afronding van de controle nog niet voldaan. Betrokkene heeft, door geen aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten, onvoldoende controle-informatie verkregen over de hoogte van deze vordering. Hij heeft gehandeld in strijd met Standaard 500.6 en daarmee in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
4.8.7. Klachtonderdeel a. sub 5 is daarom in zoverre gegrond.
Klachtonderdeel a. sub 6 controle consolidatie

4.9.1. Klagers stellen zich op het standpunt dat betrokkene ten onrechte niet heeft beoordeeld of op het niveau van [BV2] had moeten worden geconsolideerd. Betrokkene heeft volgens klagers onvoldoende inzicht verkregen in de omgeving en in de financiering van de [groep1].
4.9.2. Betrokkene stelt zich op het standpunt dat hij opdracht had om de (geconsolideerde) jaarrekening op het niveau van [BV1] te controleren. Hij had geen opdracht om de (geconsolideerde) jaarrekening van [BV2] te controleren.
4.9.3. De Accountantskamer overweegt dat aan betrokkene opdracht is verleend om de jaarrekening(en) van [BV1] te controleren. Aan betrokkene is, zoals hij terecht betoogd, geen opdracht verleend om de jaarrekening(en) van [BV2] te controleren. De Accountantskamer stelt vast dat [BV1] kwalificeert als groep in de zin van Standaard 600.9, onder e. Dat [BV1] zelf (wellicht) ook deel uitmaakt van een groep in de zin van deze Standaard doet daar niet aan af. Indien en voor zover [BV1] niet aan het hoofd van een groep zou staan maar in haar groep wel dochtermaatschappijen heeft of overheersende zeggenschap uitoefent of de centrale leiding heeft over andere rechtspersonen, bepaalt artikel 2:406 lid 2 BW dat zij een geconsolideerde jaarrekening opstelt. De fundamentele beginselen verzetten zich er niet tegen dat een externe accountant een opdracht aanvaardt voor de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening van een groep die zelf deel uitmaakt van een andere groep. Betrokkene heeft door de opdracht te aanvaarden voor de controle van de jaarrekening(en) van [BV1] dan ook niet gehandeld in strijd met enig fundamenteel beginsel.
4.9.4. De Accountantskamer overweegt verder dat Standaard 600.17, voor zover hier van belang, bepaalt dat de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving. Dit was hier in het bijzonder van belang omdat de onderlinge verwevenheid tussen [BV1] en [BV2] groot was. Zo was sprake van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, was [A] bestuurder van zowel [BV1] als van [BV2] en was sprake van onderlinge financiële vervlechting. In deze omstandigheden is het belangrijk een adequate analyse uit te voeren van de omvang en samenstelling van de groepsentiteiten, en van de onderlinge transacties en verhoudingen. Dit is mede van belang om het risico te onderkennen dat in een dergelijke situatie de opdrachtgever de controleopdracht vanuit financiële motieven beperkt tot een bepaald deel van de vennootschappen om daarmee het financiële plaatje rooskleuriger voor te stellen dan het is. De Accountantskamer is van oordeel dat uit het controledossier in onvoldoende mate blijkt dat betrokkene het vereiste inzicht heeft verworven in de entiteit en haar omgeving. Dat betrokkene, naar hij ter zitting heeft verklaard, de onderlinge verhoudingen tussen [BV1] en [BV2] bij de opdrachtaanvaarding besproken heeft met het management van [BV1] is hiervoor op zichzelf genomen onvoldoende. Het had op de weg van betrokkene gelegen om zijn overwegingen op dit punt en een beoordeling van het risico op een afwijking van materieel belang in verband met deze onderlinge verwevenheid vast te leggen in het controledossier. Betrokkene heeft door dit niet te doen gehandeld in strijd met Standaard 600.17.
4.9.5. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene door zijn overwegingen op dit punt niet deugdelijk vast te leggen tevens heeft gehandeld in strijd met Standaard 230.8 dat, voor zover hier van belang, bepaalt dat de accountant de controledocumentatie zo dient op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder bij de controle betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in:

a. de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving geldende vereisten;
b. de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede de verkegen controle-informatie; en
c. significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot de conclusies hebben geleid.
In dit verband is van belang dat in Standaard 230.6, onder a, is bepaald dat voor de toepassing van de Standaarden onder controledocumentatie wordt verstaan: “De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de accountant heeft getrokken”. Het had op de weg van betrokkene gelegen om de controledocumentatie zo op stellen dat hiermee het in Standaard 230.8 vereiste inzicht kon worden verkregen.
4.9.6. Betrokkene heeft, doordat hij tekort is geschoten in het naleven van de Standaarden 600.17 en 230.8, gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
4.9.7. Klachtonderdeel a. sub 6 is daarom gegrond.
Klachtonderdeel a. sub 7 controle volwaardigheid vorderingen op [bedrijfsnaam2] c.s.
4.10.1. Dit klachtonderdeel ziet op de controle van een aantal vorderingen van tot [BV1] behorende vennootschappen op vennootschappen die behoorden tot [bedrijfsnaam2] c.s. Al deze vorderingen zijn tegen (vrijwel) de nominale waarde opgenomen in de geconsolideerde jaarrekeningen van [BV1]. Een voorziening voor oninbaarheid is niet getroffen. Ultimo 2014 bedroeg de totale waarde van deze vorderingen van [BV1] € 24.831.000. Tussen partijen staat vast dat tot deze vorderingen behoorden een vordering op [BV2] van € 6.158.000, een vordering op [BV6] (hierna: [BV6]) na verrekening van € 9.130.000, een vordering van € 7.736.000 op [BV7] (hierna: [BV7]) en een vordering van € 1.807.000 op [BV8] (hierna: [BV8]). Over deze vorderingen werd jaarlijks 5% rente berekend, die als bate is verantwoord in de jaarrekening.
4.10.2. Betrokkene heeft verklaard dat hij het bestaan van de vorderingen heeft vastgesteld. Hij heeft in zijn verweerschrift voor wat betreft de beoordeling van de volwaardigheid van de vorderingen, voor zover hier van belang, het volgende betoogd:
“De stellingen van curatoren dat van de schatting en onderbouwing van het bestuur en van verweerder van de volwaardigheid van de vorderingen niet blijkt, miskennen dat een controlerend accountant geen voorzieningen treft en dat de vraag of een voorziening nodig is, moet worden beantwoord door de vennootschap zelf. Daarnaast miskennen curatoren dat een voorziening slechts mag worden getroffen indien en voor zover de verwachting is dat de vorderingen niet zouden kunnen worden voldaan. Het gaat om een schatting van het bestuur, die het bestuur zal moeten onderbouwen; niet de controlerend accountant. De afwegingen van het bestuur zijn terug te voeren op de administratie, waarover curatoren beschikken (verweerder niet).”
Ook heeft betrokkene erop gewezen dat [bedrijfsnaam2] c.s. ook vorderingen had op [BV1]. Deze vorderingen vielen op consolidatieniveau tegen elkaar weg. Daarnaast beschikte [bedrijfsnaam2] ultimo 2014 over een positief eigen vermogen van € 21.300.000, waardoor eventueel dividend kan worden uitgekeerd, aldus betrokkene.
4.10.3. De Accountantskamer stelt voorop dat de vorderingen op [bedrijfsnaam2] c.s. gezien de omvang van de daarmee gemoeide bedragen materieel waren voor de controle van de jaarrekening 2014 van [BV1]. Naar aanleiding van het standpunt van

betrokkene dat het gegeven dat het (primair) aan het bestuur van [BV1] was om te beoordelen of een voorziening nodig was, overweegt de Accountantskamer dat de verantwoordelijkheid van het bestuur voor het al dan niet treffen van voorzieningen niet afdoet aan de verantwoordelijkheid van betrokkene, als externe accountant, om te te beoordelen of sprake was van een bijzondere waardevermindering voor wat betreft deze vorderingen. Hij mocht hierbij niet zonder nader onderzoek afgaan op mededelingen van het management. Een dergelijke verplichtingen volgt uit Standaard 500.6, waarin bepaald is dat de accountant zijn controlewerkzaamheden zo dient op te zetten en uit te voeren dat die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Ook dienen overwegingen in verband hiermee op grond van Standaard 230.8 te worden vastgelegd in het controledossier.
4.10.4. Niet gebleken is dat betrokkene de volwaardigheid van de vorderingen op [bedrijfsnaam2] c.s. heeft beoordeeld. Zo is het cash genererend vermogen van [bedrijfsnaam2] c.s. niet beoordeeld. Niet onderzocht is of [bedrijfsnaam2] c.s. in staat waren om te voldoen aan hun verplichtingen ten opzichte van [BV1]. In dit verband is onder meer van belang dat [BV6] vanaf 31 december 2011 is ontbonden, waarbij [BV1] als enig bestuurder de vereffenaar is geworden. Het had op de weg van betrokkene gelegen om te beoordelen of het reëel was dat de vordering op [BV6] ultimo 2014 nog altijd als een gewone (kortlopende) handelsvordering was aangemerkt. Ook had de grondslag voor de waardering van vorderingen in de jaarrekening (na de eerste verwerking worden vorderingen gewaardeerd tegen geamortiseerde kostprijs), aanleiding moeten zijn te onderzoeken of de feitelijke waardering passend was bij de verwachte looptijd van de vorderingen. Van een dergelijke beoordeling is niet gebleken.
4.10.5. Betrokkene geeft aan dat een herstructurering van de [bedrijfsnaam2]-groep in gang was gezet. Onderdeel daarvan zou zijn het opschonen van de groepsstructuur. Dit zou leiden tot het opschonen van de intercompany vorderingen en schulden, hetzij door (cessie en) verrekening, hetzij door uitkering als dividend. Daarmee zouden ook de vorderingen van [BV1] op [bedrijfsnaam2] c.s. worden weggestreept. Dit traject was ultimo 2014 nog niet in gang gezet, aldus betrokkene. De Accountantskamer overweegt hierover als volgt. Niet duidelijk is waar betrokkene zijn stelling dat de vorderingen van [BV1] op [bedrijfsnaam2] c.s. uiteindelijk zouden worden weggestreept op baseert. Uit de geconsolideerde jaarrekening 2014 van [BV1] blijkt niet dat ook sprake was van schulden aan [bedrijfsnaam2] c.s. Een onderbouwing van de effecten van de herstructurering is niet overgelegd, zodat onduidelijk is wat de financiële positie van [BV1] na de herstructureringen zou zijn. Ook het verrekenen van de vordering door het uitkeren van dividend door [BV1] aan [BV2] kan niet zonder meer als waarschijnlijk worden beschouwd, gezien de financiële positie en de verhouding naar schuldeisers.
4.10.6. Dat [BV2] ultimo 2014 beschikte over een eigen vermogen van € 21.300.000 betekende niet zonder meer dat [bedrijfsnaam2] c.s. in staat was de schuld af te lossen c.q. beschikte over concrete mogelijkheden om via verrekening haar verplichtingen ten opzichte van [BV1] te voldoen. Het belangrijkste vermogensbestanddeel van [BV2] bestond immers uit aandelen [BV1].
4.10.7. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene voor wat betreft de beoordeling van de volwaardigheid van de vorderingen op [bedrijfsnaam2] c.s. inzake boekjaar 2014 niet heeft gehandeld in overeenstemming met Standaard 500.6 en met Standaard 230.8. Hij heeft daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
4.10.8. Klachtonderdeel a. sub 7 is daarom gegrond.

Klachtonderdeel b. de in procedure bij rechtbank Rotterdam afgelegde verklaringen
4.11.1. Klagers hebben ter zitting een toelichting gegeven op dit klachtonderdeel en stellen zich op het standpunt dat mr. Garvelink tijdens het kort geding dat klagers tegen [accountantskantoor1] aanhangig hadden gemaakt bewust onjuiste en misleidende verklaringen heeft afgelegd. Klagers hebben ter zitting aangevoerd dat hun verwijt erop neerkomt dat betrokkene aanwezig was bij de behandeling van deze zaak en dat hij van deze verklaringen kennis heeft genomen zonder er bezwaar tegen te maken. Klagers maken betrokkene in dit verband vier verwijten, die door hen zijn aangeduid als 'opmerkingen':
1. Ten onrechte is verklaard dat [accountantskantoor1] de door klagers genoemde memoriaalboekingen niet kon terugvinden.
2. Ten onrechte is verklaard dat de detailboekhouding van [bedrijfsnaam1] overeenkomt met de uiteindelijke geconsolideerde jaarrekening van [BV1].
3. Ten onrechte is verklaard dat de facto geen enkele post die onder de materialiteitsgrens van € 750.000 lag, is gecontroleerd.
4. Ten onrechte is verklaard dat geen aanleiding bestond voor het treffen van een voorziening voor de oninbaarheid van vorderingen op [bedrijfsnaam2] c.s.
Klagers stellen zich op het standpunt dat deze verklaringen betrokkene kunnen worden aangerekend.
4.11.2. De Accountantskamer overweegt dat het een accountant is toegestaan om in een zakelijk conflict een verdedigbaar civielrechtelijk standpunt aan zijn wederpartij kenbaar te maken, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden. Dit geldt ook voor het kenbaar maken van een civielrechtelijk standpunt aan derden. Van bijzondere omstandigheden kan onder meer sprake zijn als de accountant in sterke mate kan worden verweten dat hij een onjuist of misleidend standpunt heeft ingenomen of wanneer hij dat bewust heeft gedaan.
4.11.3. Betrokkene heeft ter zitting desgevraagd verklaard destijds op voorhand kennis te hebben genomen van de stukken die in het kader van die procedure namens [accountantskantoor1] zijn ingebracht en hij naar aanleiding hiervan geen actie heeft ondernomen. De Accountantskamer is van oordeel dat de verklaringen die mr. Garvelink in het kader van dit kort geding heeft afgelegd in deze specifieke context kunnen worden toegerekend aan betrokkene. In dit verband is van belang dat betrokkene weliswaar persoonlijk geen partij was bij het bij de rechtbank Rotterdam gevoerde kort geding, maar dat de vordering in die zaak gericht was op de afgifte van bescheiden met betrekking tot controlewerkzaamheden die door hem waren verricht bij [BV1].
4.11.4. De Accountantskamer is van oordeel klagers niet aannemelijk hebben gemaakt dat in dit geval sprake is van bijzondere omstandigheden als hiervoor, onder 4.11.2, bedoeld. In dit verband is van belang dat, daargelaten de vraag óf de rechter in de bij de rechtbank Rotterdam gevoerde procedure is misleid, in ieder geval niet aannemelijk is gemaakt dat sprake is geweest van bewuste (pogingen tot) misleiding door betrokkene. De Accountantskamer is van oordeel dat de opmerkingen 1 en 2 feitelijke grondslag missen. Klagers hebben ten aanzien van opmerking 1 niet aannemelijk gemaakt dat [accountantskantoor1] naar aanleiding van de kortgedingdagvaarding de in periode 13 geboekte memoriaalposten wel in de betreffende grootboeken is tegengekomen (feitelijk heeft gezien), maar desondanks, en dus in strijd met de waarheid, in het kort geding heeft gesteld die niet tegen te zijn gekomen (feitelijk niet te hebben gezien). [accountantskantoor1] heeft als verweer aangevoerd niet over alle grootboekkaarten en/of grootboekmutaties te beschikken.
Opmerking 2 mist eveneens feitelijk grondslag omdat het verweer van

[accountantskantoor1] in het kort geding, gegeven de uitwerking ervan, zo moet worden begrepen, dat de saldibalans van [bedrijfsnaam1] wat betreft de posten materiële en immateriële vaste activa is aangesloten op de geconsolideerde jaarrekening en dat die aansluiting correct was. Dat dit anders was, is door klagers niet aannemelijk gemaakt. Voor wat betreft opmerking 3 komt hierbij dat klagers aan randnummer 39 van de in het kader van het kort geding bij de rechtbank Rotterdam ingebrachte 'akte overlegging producties' een conclusie trekken die niet zonder meer uit de tekst van dit stuk volgt. Veeleer ligt voor de hand dat in randnummer 39 van de 'akte overlegging producties' niet bedoeld is om aan te geven dat in het geheel geen controlewerkzaamheden zijn verricht ten aanzien van posten die onder de materialiteitsgrens lagen, maar dat deze niet in de deelwaarneming vielen. Ten aanzien van opmerking 4 geldt eveneens dat de Accountantskamer niet kan vaststellen dat sprake is geweest van bewuste misleiding door betrokkene. Betrokkene heeft door het innemen van de civiele standpunten ten aanzien waarvan hem een verwijt wordt gemaakt dan ook niet gehandeld in strijd met enig fundamenteel beginsel.

4.11.5. Klachtonderdeel b. is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel c. weigering controledossiers

4.12.1. Volgens klagers is ten onrechte geweigerd om (delen uit) het controledossier aan curatoren ter beschikking te stellen. Betrokkene betwist klachtwaardig te hebben gehandeld.

De Accountantskamer is van oordeel[1] dat als uitgangspunt geldt dat een accountant bereid moet zijn aan zijn opdrachtgever en aan de curator in het failissement van die opdrachtgever op diens verzoek in algemene zin informatie te verstrekken over de door hem ter uitvoering van zijn opdracht verrichte werkzaamheden. Hierbij dient in beginsel ruimhartig inzicht te worden gegeven in de verrichte werkzaamheden en controlebevindingen. Deze verplichting vindt zijn grondslag in het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

4.12.2. Naar aanleiding van het aanvankelijk door klagers aan betrokkene gedane verzoek om overlegging van het hele controledossier, overweegt de Accountantskamer dat er geen algemene regel is die inhoudt dat, zonder deugdelijke motivering van een dergelijk verzoek, altijd op verzoek het hele controledossier aan de opdrachtgever en/of curator in het failissement van die opdrachtgever dient te worden verstrekt. Klagers hebben niet althans onvoldoende onderbouwd waarom hier wel het hele controledossier had moeten worden verstrekt.

4.12.3. De Accountantskamer stelt vast dat klagers hun verzoek om afschriften uit de controledossiers nadien hebben gespecificeerd. Klagers hebben in randnummer 4.7. van hun klaagschrift aangegeven dat het hun met name gaat om de volgende delen en/of documenten:

- delen uit de controledossiers 2012 en 2013 ter zake van de gecontroleerde memoriaalboekingen periode 13, waaronder in ieder geval het overzicht van de voor de boekjaren 2012 en 2013 gecontroleerde memoriaalboekingen periode 13;
- delen uit de controledossiers 2012, 2013 en 2014 ter zake van de controle van memoriaalboekingen periode 14 in de verslagperiode;
- de workpapers ter zake van de voorraad uit de controledossiers 2012, 2013 en 2014;
- de workpapers vaste activa uit de controledossiers 2012 en 2013;
- de specificatie ref. 20.001 waarnaar verwezen wordt in het workpaper liquide middelen uit het controledossier 2014;

- de analyse van de debetbedragen in de crediteurenadministratie van boekjaar 2014;
- delen uit de controledossiers 2012, 2013 en 2014 ter zake van de controle van de vorderingen van de [groep1] op [bedrijfsnaam2] c.s. en consolidatie.

Ook hebben klagers betrokkene specifieke vragen gesteld over de verrichte controlewerkzaamheden.

4.12.4. De Accountantskamer stelt vast dat mr. Garvelink bij brief van 30 oktober 2020 namens [accountantskantoor1] uitgebreid heeft gereageerd op de door klagers gedane verzoeken om informatie en om afschriften van stukken uit het controledossier. Bij deze brief zijn 16 dossierstukken overgelegd.

In deze brief wordt ook specifiek ingegaan op overige stukken waarom klagers verzocht hebben.

De Accountantskamer is van oordeel dat, ook voor zover moet worden aangenomen dat de vragen specifiek aan betrokkene zijn gesteld en niet aan [accountantskantoor1], met de brief van 30 oktober 2020 afdoende is gereageerd op de diverse onderdelen van de door klagers gedane verzoeken.

Zo is voor wat betreft de in randnummer 4.7.1. van het klaagschrift vermelde stukken gereageerd in randnummer 42 van deze brief. Voor wat betreft de in randnummer 4.7.2. van het klaagschrift vermelde stukken is in deze brief aangegeven dat gevraagde mutaties in periode 14 bij [accountantskantoor1] niet bekend zijn en dus niet kunnen worden overgelegd. Voor wat betreft de in randnummer 4.7.3. van het klaagschrift vermelde stukken is gereageerd in randnummer 61 van deze brief. Voor wat betreft de in randnummer 4.7.4. van het klaagschrift vermelde stukken is gereageerd in de randnummers 61 tot en met 75 van deze brief. Voor wat betreft de in randnummer 4.7.5. van het klaagschrift vermelde specificatie is gereageerd in de randnummers 76 tot en met 78 van deze brief. Voor wat betreft de in randnummer 4.7.6. van het klaagschrift genoemde analyse van de debetbedragen in de crediteurenadministratie is gereageerd in de randnummers 89 tot en met 94 van deze brief. Voor wat betreft de in randnummer 4.7.7. van het klaagschrift genoemde stukken is gereageerd in de randnummers 98 tot en met 105 van deze brief.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene door niet aanstonds alle specifiek verzochte stukken te verschaffen, maar ten aanzien van sommige een uitleg te geven (met verschaffing van onderbouwende stukken) en daarbij het vertrouwen uit te spreken dat hiermee voldoende uitleg is gegeven, niet klachtwaardig heeft gehandeld. Onder omstandigheden ligt het dan alsnog op de weg van degenen die om de stukken hebben gevraagd (hier: klagers) om nader aan te duiden dat en waarom de verschafte informatie en stukken toch niet voldoende zijn, en waarom men ook nog niet verschafte stukken wil ontvangen. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene, in de gegeven omstandigheden en gelet op de informatie die reeds verschaft was bij de brief van 30 oktober 2020, in voldoende mate heeft voldaan aan de op hem rustende plicht om ruimhartig inzicht te geven in de door hem verrichte controlewerkzaamheden. Van strijd met enig fundamenteel beginsel is dan ook geen sprake.

4.12.5. Klachtonderdeel c. is daarom ongegrond.

Conclusie

4.13. De klacht zal wat betreft de klachtonderdelen a, sub 1, 2, als hiervoor omschreven, 4, 5, 6 en 7 gegrond worden verklaard.

5. De maatregel

5.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene, een ervaren externe accountant, bij de door hem verrichte controlewerkzaamheden met betrekking tot wezenlijke posten geen toereikende controle-informatie heeft verkregen. Daarmee heeft betrokkene zijn kerntaak als controlerend accountant verontachtzaamd en heeft hij in meerdere opzichten gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Anderzijds heeft de Accountantskamer meegewogen dat aan betrokkene niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

6. De beslissing

De Accountantskamer:

- 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 één maand**, welke maatregelingaat 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 en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;

Aldus beslist door mr. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. J.W. Frieling (rechterlijke leden) en drs. J. Hetebrij RA en drs. W.J. Schoonderbeek RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 20 juni 2022.

_____

_____

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op:_____

Op grond van 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 moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.

[1] Zie ondermeer de uitspraak van de Accountantskamer van 6 september 2019, ECLI:NL:TACAKN:2019:57