

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 23/16 Wtra AK

UITSPRAAK van 15 september 2023 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 27 december 2022 ontvangen klacht met nummer 23/16 Wtra AK van

STICHTING X

gevestigd te [plaats1]

KLAAGSTER

advocaat: mr. D. Alblas te Barendrecht

tegen

Y

voorheen registeraccountant

wonende te [plaats2]

BETROKKE NE

advocaat: mr. M.G. Kelder te Utrecht

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 26 juni 2023. Klaagster heeft zich laten vertegenwoordigen door mr. [A], bijgestaan door mr. Alblas. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. Kelder.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Betrokkene heeft als bestuurder van een accountantskantoor halfjaarcijfers 2019 en 2020 verschaft aan de financierende bank en aan de Raad van Commissarissen die op onderdelen onderling afwijken en afwijken van de cijfers in de interne administratie. Ook zijn onder verantwoordelijkheid van betrokkene de jaarrekeningen 2019 en 2020 opgemaakt. In de jaarrekening 2020 van de accountantsorganisatie heeft fouterstel plaatsgevonden. Betrokkene is zonder toestemming van de Raad van Commissarissen nieuwe financieringsarrangementen aangegaan.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.2. De klacht is gegrond wat betreft de omvang van de belastingschuld die in de halfjaarcijfers 2020 is opgenomen en wat betreft het zonder statutair vereiste toestemming van de Raad van Commissarissen aangaan van nieuwe financieringsarrangementen. Aan betrokkene wordt de maatregel van berisping opgelegd.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is van [datum1] tot [datum2] ingeschreven geweest in het accountantsregister van de NBA.

3.2. Betrokkene is van 2007 tot zijn vertrek in november 2021 werkzaam geweest bij [accountantsorganisatie1] (hierna: [accountantsorganisatie1]). Aanvankelijk was hij financieel directeur (CFO) van [accountantsorganisatie1]. Betrokkene is met ingang van [datum3] benoemd tot statutair bestuurder, tevens voorzitter van de Raad van Bestuur van [accountantsorganisatie1]. Klaagster was voorheen de enige aandeelhoudster van [accountantsorganisatie1]. Op [datum4] heeft zij al haar aandelen overgedragen aan [BV1].

3.3. Bij de halfjaarcijfers per 30 juni 2019 en 30 juni 2020 heeft betrokkene door hem ondertekende complianceverklaringen aan de financierende bank van [accountantsorganisatie1], [bank1], verstrekt. In die verklaringen is bevestigd dat aan de voor de continuering van de verleende kredieten afgesproken ratio's (de "Senior Net Debt/EBITDA" en de solvabiliteit) is voldaan in de voorafgaande twaalf maanden.

3.4. Betrokkene heeft ten behoeve van de controlerend accountant op 24 juni 2020 en 25 juni 2021 een "Letter of Representation" (hierna: LOR) bij de jaarrekening 2019 respectievelijk de jaarrekening 2020 ondertekend.

3.5. De controlerend accountant heeft de goedkeurende controleverklaring van 25 juni 2021 bij de jaarrekening 2020 op 25 augustus 2021 ingetrokken. Op 23 december 2021 is een tweede jaarrekening 2020, inclusief fouterstel, vastgesteld. In de toelichting op de geconsolideerde balans en winst-en-verliesrekening is een paragraaf "1.3 Fouterstel" opgenomen. Het fouterstel betreft jaarrekeningposten in de balansen per 1 januari 2019 en 2020 en in de winst-en-verliesrekening over 2019.

3.6. Met ingang van [datum5] is [B] RA (hierna: [B]) benoemd als statutair bestuurder tevens Chief Financial and Risk Officer (CFRO) van [accountantsorganisatie1]. Op 7 juni 2021 hebben twee medewerkers van [accountantsorganisatie1] (hierna: de klokkenluiders) aan [B] gemeld dat sprake was van administratieve onregelmatigheden, onder andere met betrekking tot de halfjaarcijfers per 30 juni 2020 van [accountantsorganisatie1]. Deze cijfers waren in juli en augustus 2020 gepresenteerd aan de Raad van Commissarissen van [accountantsorganisatie1] (hierna: RvC) en aan [bank1]. [B] heeft op 21 juli 2021 aan de voorzitter van de RvC en aan de compliance officer van [accountantsorganisatie1] onder meer laten weten dat sprake is van twee verschillende versies van de halfjaarrapportage 2020. Op 22 juli 2021 heeft [B] betrokkene hiervan op de hoogte gesteld. Op 23 juli 2021 heeft zij een schriftelijk verslag van haar bevindingen aan de RvC verstrekt. Betrokkene heeft op 27 juli 2021 voor de RvC een memo opgesteld waarin hij een verklaring geeft voor de verschillen tussen de beide rapportages.

3.7. De RvC heeft begin augustus 2021 een opdracht verstrekt aan drs. [C] RA (hierna: [C]) om onderzoek te doen naar aanleiding van de klokkenluidersmeldingen. Op 9 augustus 2021 hebben de klokkenluiders tevens gemeld dat betrokkene in 2019 en 2020 vermoedelijk geen toestemming aan de RvC had gevraagd voor het aangaan van twee kredietovereenkomsten, hoewel die toestemming volgens hen is vereist. De opdracht aan [C] is met deze melding uitgebreid. Op 11 oktober 2021 heeft [C] zijn rapport uitgebracht.

3.8. Betrokkene heeft zich op 19 augustus 2021 ziek gemeld. Bij besluit van 8 november 2021 van de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders is betrokkene als statutair bestuurder geschorst en bij besluit van [datum6] ontslagen. Ook is de arbeidsovereenkomst met betrokkene beëindigd per [datum7]. Betrokkene heeft zich per [datum2] laten uitschrijven uit het accountantsregister.

4. De klacht

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

4.2. Klaagster verwijt betrokkene het volgende:

- a. betrokkene heeft als voorzitter van de raad van bestuur en CFO in de periode van [datum3] tot en met 2021 aan [bank1] onjuiste (tussentijdse) financiële gegevens verstrekt, waaronder halfjaarcijfers en jaarcijfers 2019 en 2020, terwijl hij wist althans behoorde te weten dat die gegevens afweken van de werkelijke gegevens in de administratie;
- b. betrokkene heeft als voorzitter van de raad van bestuur en CFO in de periode van [datum3] tot en met 2021 aan de RvC en aan de aandeelhouder onjuiste (tussentijdse) financiële gegevens verstrekt, waaronder halfjaarcijfers 2019 en 2020 en de belastingpositie in 2020, die voorts ook afweken van hetgeen door hem aan [bank1] is verstrekt, terwijl hij wist althans behoorde te weten dat die gegevens afweken van de werkelijke gegevens in de administratie;
- c. betrokkene heeft als voorzitter van de raad van bestuur en CFO in de periode van [datum3] tot en met 2021 bij het verstrekken van de onder a. bedoelde halfjaarcijfers aan [bank1] door hem getekende complianceverklaringen afgegeven, terwijl hij wist althans behoorde te weten dat die verklaringen niet in overeenstemming met de werkelijkheid waren;
- d. betrokkene heeft als voorzitter van de raad van bestuur en CFO zowel aan [bank1] als aan de RvC in de halfjaarcijfers 2020 een belastingschuld van € 11.160.000 gerapporteerd, terwijl hij wist althans behoorde te weten dat die belastingschuld € 22.500.000 bedroeg;
- e. betrokkene heeft als voorzitter van de raad van bestuur en CFO onware jaarrekeningen over 2019 en 2020 opgemaakt dan wel laten opmaken, met afwijkingen van materieel belang en die:
 - ter controle verstrekt aan de controlerend accountant
 - ter ondertekening verzonden aan de RvC
 - ter vaststelling toegezonden aan de algemene vergadering van aandeelhouders
 - ter informatie verstrekt aan de ondernemingsraad en
 - voor zover het de jaarrekening over 2019 betreft, deze gedeponereerd dan wel laten deponeren bij de Kamer van Koophandel en deze gepubliceerd op de website van [accountantsorganisatie1];
- f. betrokkene heeft als voorzitter van de raad van bestuur en CFO onjuiste bevestigingen bij de jaarrekeningen 2019 en 2020 (LOR) afgegeven aan de externe accountant, terwijl hij wist althans behoorde te weten dat deze verklaringen niet in overeenstemming waren met de werkelijkheid;
- g. betrokkene heeft als voorzitter van de raad van bestuur en CFO, nadat de RvC meldingen met betrekking tot mogelijke onregelmatigheden bij de opstelling en verstrekking van cijfers aan [bank1] en aan de RvC van klokkenluiders had ontvangen, op 27 juli 2021 een memorandum opgesteld en aan de RvC verstrekt met een onware en misleidende voorstelling van zaken omtrent de werkelijke gang van zaken en de juistheid van de verstrekte gegevens;
- h. betrokkene is als voorzitter van de raad van bestuur en CFO zonder de vereiste statutaire toestemming van de RvC met kredietinstellingen nieuwe financieringsarrangementen aangegaan, waarbij een bestaande financiering met [bank1] is uitgebreid en een nieuw financieringsarrangement met [BV2] (hierna: [BV2]) is gesloten;
- i. betrokkene heeft, ondanks het feit dat hij wist althans behoorde te weten dat hij actief betrokken was bij informatie die materieel onjuist, onvolledig en misleidend was, geen maatregel genomen die gericht was op het wegnemen van de onjuistheid,

onvolledigheid of misleiding. Evenmin heeft betrokkene aan de gebruikers van de informatie een mededeling gedaan waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid en het misleidende karakter van de informatie kenbaar maakt. Voorts heeft betrokkene geen medewerking willen verlenen aan het door de RvC ingestelde forensisch onderzoek, teneinde te kunnen vaststellen of de meldingen van de CFRO en de klokkenluiders waar konden zijn.

5. De beoordeling

De toetsing door de Accountantskamer

5.1. Betrokkene was statutair bestuurder en accountant. De klacht heeft betrekking op werkzaamheden van betrokkene als bestuurder waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Betrokkene heeft professionele diensten verricht waar het gaat om het opstellen en rapporteren van halfjaarcijfers en jaarrekeningen. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene daarom aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

5.2. Betrokkene diende juiste en volledige cijfers te rapporteren. De door betrokkene bepleite beleidsvrijheid als bestuurder neemt niet weg dat hij te allen tijde juiste en volledige cijfers diende te rapporteren. De beleidsvrijheid als bestuurder heeft betrekking op beslissingen van bedrijfsmatige aard, zoals het al dan niet doen van een investering, en op beslissingen met betrekking tot het opmaken van een jaarrekening bijvoorbeeld indien de regelgeving meer dan één verwerkingsmogelijkheid toestaat, zoals de waardering van materiële vaste activa volgens het kostprijsmodel of actuele waarde model. Op dergelijke beslissingen heeft de klacht geen betrekking. De beleidsvrijheid die betrokkene als bestuurder toekwam speelt bij de beoordeling van de klacht dan ook geen rol.

5.3. De klacht stelt het handelen van betrokkene als statutair bestuurder en CFO aan de orde. Betrokkene betwist dat hij CFO is gebleven nadat hij als statutair bestuurder was benoemd. De Accountantskamer laat dit geschilpunt in het midden, omdat het voor de beoordeling van de klacht niet relevant is.

De nadere stukken

5.2.1. De Accountantskamer stelt vast dat partijen ook na de indiening van het klaagschrift en het verweerschrift stukken hebben ingebracht. Partijen hebben over en weer bezwaar gemaakt tegen de stukken die de andere partij heeft ingebracht.

5.2.2. Voor het indienen van stukken gelden regels. Zo bepaalt artikel 22 lid 3, laatste volzin, van de Wtra dat bij het klaagschrift alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan de Accountantskamer worden overgelegd. In artikel 14 lid 3 van het procesreglement van de Accountantskamer (hierna: het procesreglement) is, voor zover van belang, bepaald 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.

5.2.3. Het verweerschrift kan ertoe leiden dat een klager ter weerlegging van het verweer nadere stukken in het geding wil brengen. Artikel 14 lid 3 van het procesreglement biedt daartoe de mogelijkheid. Het is echter in strijd met artikel 14 lid 3 en - behoudens bijzondere omstandigheden - niet aanvaardbaar dat nadere stukken worden overgelegd die bij het klaagschrift gevoegd hadden kunnen en behoren te worden.

5.2.4. De Accountantskamer stelt vast dat klaagster in het op 27 december 2022 ingediende klaagschrift haar stellingen over betrokkenes rol bij het opmaken van onjuiste jaarrekeningen 2019 en 2020 enkel heeft onderbouwd door te wijzen op het

foutherstel dat is opgenomen in de tweede jaarrekening 2020 gedateerd 23 december 2021 en op de intrekking in augustus 2021 door de controlerend accountant van de goedkeurende controleverklaring bij de eerste jaarrekening 2020. Nadat betrokkene een verweerschrift had ingediend, heeft klaagster, naast andere bijlagen, bijlage 20 ("sheet foutherstel") ingebracht. In dit stuk, dat naar de advocaat van klaagster ter zitting heeft verklaard afkomstig is van de financiële afdeling van [accountantsorganisatie1], wordt op 27 posten in de jaarrekening 2020 en op geconstateerde afwijkingen een inhoudelijke toelichting gegeven. De Accountantskamer is van oordeel dat de "sheet foutherstel" niet als een nader stuk in de zin van artikel 14 lid 3 van het procesreglement kan worden beschouwd. Dit stuk bevat immers een uitgebreide inhoudelijke onderbouwing van een belangrijk onderdeel van de op 27 december 2022 ingediende klacht. Klaagster had deze onderbouwing - met afwijkingen die een jaar eerder al in de jaarrekening waren verwerkt - bij de indiening van de klacht behoren te geven. Daar komt bij dat klaagster, door de "sheet foutherstel" na het verweerschrift in te dienen, in wezen heeft gerepliceerd zonder dat daarvoor op grond van artikel 14 lid 1 van het procesreglement toestemming was verleend. De Accountantskamer beslist daarom dat productie 20 van klaagster ("sheet foutherstel") niet wordt toegelaten. Omdat productie 68 van betrokkene ("verweer tegen productie 20"), hoewel begrijpelijk, eveneens veel te laat is ingediend en neerkomt op een dupliek naar aanleiding van de niet toegestane repliek van klaagster, wordt ook dat stuk niet toegelaten.

5.2.5. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene op 23 juni 2023 productie 69 heeft ingediend. Klaagster heeft hiertegen bezwaar gemaakt. De productie is buiten de termijn van artikel 14 lid 3 van het procesreglement ingediend. Daarom wordt deze niet toegelaten.

5.2.6. Er bestaat geen aanleiding om de overige stukken die partijen na de indiening van het klaag- en het verweerschrift hebben ingebracht niet toe te laten.

De behandeling van de klachtonderdelen

5.3. De Accountantskamer zal de klachtonderdelen a., b., c. en d., voor zover deze betrekking hebben op het handelen van betrokkene in verband met de halfjaarcijfers 2019 en 2020 hierna gezamenlijk bespreken, te beginnen met de halfjaarcijfers 2020. De Accountantskamer zal vervolgens de klachtonderdelen a., b., e. en f., voor zover deze betrekking hebben op het handelen van betrokkene in verband met de jaarrekeningen over 2019 en 2020 bespreken. Daarna zal de Accountantskamer de overige klachtonderdelen bespreken.

Klachtonderdelen a. t/m d.: de halfjaarcijfers 2019 en 2020

Halfjaarcijfers 2020

5.4.1. De Accountantskamer zal eerst de verwijten ten aanzien van de halfjaarcijfers 2020 bespreken, omdat de klacht vooral op het rapport van [C] steunt en dat rapport hoofdzakelijk over die cijfers gaat. Medio 2020 zijn onder verantwoordelijkheid van betrokkene de halfjaarcijfers 2020 gepresenteerd aan [bank1], de RvC en de aandeelhouder. Aan de RvC en de aandeelhouder zijn identieke cijfers verstrekt en daarom spreekt de Accountantskamer hierna alleen over de aan [bank1] en de RvC verstrekte cijfers. Het gaat volgens de klacht om de verschillen tussen de aan [bank1] en de RvC verstrekte cijfers onderling, en in relatie tot de cijfers volgens de interne administratie van [accountantsorganisatie1]. Vaststaat dat de cijfers in de rapportages voor [bank1] en de RvC op onderdelen van elkaar verschillen en klaagster maakt betrokkene hiervan in de klachtonderdelen a. en b. een verwijt. In de resultatenrekeningen zijn onderling verschillende omzetten gerapporteerd: de omzet in het rapport aan [bank1] bedraagt € 51.925.028 en in het

rapport aan de RvC € 46.873.167. Een verschil van € 5.051.861. Volgens de interne administratie bedraagt de omzet over het eerste halfjaar 2020 € 43.450.751.

5.4.2. In klachtonderdeel d. heeft klaagster de in beide rapporten voor hetzelfde bedrag opgenomen post “Belastingen en premies soc. verz.” aan de orde gesteld. Deze post is in de rapportages aan [bank1] en de RvC op € 11.160.901 gesteld, terwijl die volgens de interne administratie € 22.591.101 bedraagt. Uit voorafgaande journaalposten ten behoeve van de opgestelde halfjaarcijfers volgt dat de verplichting zowel ten aanzien van de rapportage aan [bank1] als de RvC is verlaagd.

5.4.3. De Accountantskamer overweegt dat het enkele feit dat sprake is van verschillen tussen rapportages onderling en/of verschillen tussen de rapportages en de interne administratie niet hoeft te betekenen dat sprake is van fouten in een of meer van de rapportages. Zo kan het specifieke doel van een rapportage meebrengen dat niet alle gegevens uit de administratie aan een gebruiker van de rapportage vermeld (hoeven te) worden of dat een post anders wordt samengesteld waardoor het bedrag van die post afwijkt van het bedrag van een vergelijkbare post in een ander rapport. Er kan een goede grond bestaan voor het verschil tussen bedragen die aan een RvC worden gerapporteerd en bedragen die aan een bank worden gerapporteerd hoewel het om vergelijkbare posten gaat. Wel is steeds vereist dat de rapportages berusten op een deugdelijke grondslag, waartoe ook wordt gerekend de eventuele afspraak die met de gebruiker, zoals een RvC of een bank, is gemaakt over de (samenstelling van) te rapporteren gegevens.

5.4.4. In het onderzoeksrapport van [C] staat dat volgens de interne administratie per 30 juni 2020 sprake was van een bedrag van in totaal € 16.882.608 waarvoor aanslagen loonbelasting (over de maanden januari t/m mei 2020) en omzetbelasting (over het vierde kwartaal 2019 en het eerste kwartaal 2020) waren opgelegd en waarvoor in verband met coronamaatregelen uitstel van betaling was gevraagd en verkregen. In het rapport zijn de aanslagnummers vermeld. Betrokkene heeft niet gesteld dat de verwijzing naar deze aanslagnummers dan wel de in het rapport genoemde bedragen van de aanslagen onjuist zijn. Naast het bedrag van € 16.882.608 waarvoor al aanslagen waren opgelegd, was volgens het rapport sprake van te betalen vennootschapsbelasting, loonbelasting over de maand juni 2020 en omzetbelasting over het tweede kwartaal van 2020. Volgens [C] bedroeg de totale belastingschuld per 30 juni 2020 ongeveer € 22.500.000.

5.4.5. De Accountantskamer is van oordeel dat de door betrokkene in zijn verweerschrift gegeven berekening, waarmee hij het door [C] geconstateerde verschil tussen de gerapporteerde schuld wegens “Belastingen en premies soc. verz.” van € 11.160.901 en de door [C] berekende belastingschuld van € 22,5 mln. beoogt te verklaren, niet voldoet. Dit oordeel berust op het volgende.

5.4.6. Op basis van de overgelegde stukken en de in zoverre niet betwiste stellingen van partijen komt de Accountantskamer tot de volgende benadering van de kortlopende belastingschulden per 30 juni 2020, waarbij wat betreft de loonbelasting over juni 2020 en de omzetbelasting over het tweede kwartaal 2020, waarvan de bedragen niet bekend zijn, volledig aansluiting is gezocht bij de aanslag over april 2020[1] respectievelijk het eerste kwartaal 2020[2]. De verschuldigde vennootschapsbelasting over het eerste halfjaar bedraagt volgens betrokkene naar schatting € 1,5 mln.

- aanslagen loon- en omzetbelasting	€ 16.882.608
- geschatte loonbelasting juni 2020	€ 1.385.397
- geschatte omzetbelasting tweede kwartaal 2020	€ 3.675.000
- geschatte vennootschapsbelasting eerste halfjaar 2020	€ 1.500.000 +

Totaal

€

23.443.005

Dit bedrag ligt boven het door [C] in zijn rapport genoemde, op het bedrag van € 16.882.608 na, niet door hem gespecificeerde bedrag van “ruim € 22,5 mln.”

5.4.7. In de rapportages aan [bank1] en de RvC is daarnaast een voorziening “Latente belastingverplichtingen” opgenomen van € 4.617.848. Als dit bedrag - betrokkene heeft dat in zijn verweerschrift ook gedaan[3] - bij de hiervoor benaderde kortlopende belastingschuld wegens loon-, omzet- en vennootschapsbelasting wordt opgeteld, dan bedraagt de totale belastingschuld per 30 juni 2020 een bedrag van € 28.060.853. Als daarop het door betrokkene in zijn verweerschrift berekende bedrag van € 5 mln. aan vennootschapsbelasting wegens een fiscaal verlies van € 20 mln. in mindering wordt gebracht, dan resteert een belastingschuld per 30 juni 2020 van iets meer dan € 23 mln.

5.4.8. Uit het vorenstaande volgt dat op basis van de beschikbare cijfers geen aansluiting valt te maken met de door betrokkene gerapporteerde “Belastingschuld en premies soc. verz.” van € 11.160.901 (naast een latente belastingschuld van € 4.617.848). De rapportages aan [bank1] en de RvC kunnen daarom wat de belastingschuld betreft niet op een deugdelijke grondslag berusten. De door de Accountantskamer benaderde belastingschuld brengt noodzakelijkerwijs mee dat ook een of meer andere posten in de halfjaarcijfers 2020 niet op een deugdelijke grondslag berusten. Het verschil met de berekende belastingschuld per 30 juni 2020 moet immers in een of meer andere balansposten – en wellicht ook posten in de resultatenrekening – zijn verwerkt, al dan niet via (extracomptabele) voorafgaande journaalposten.

5.4.9. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene, onder wiens verantwoordelijkheid de halfjaarcijfers aan [bank1] en de RvC zijn gerapporteerd en die op 26 augustus 2020 aan [bank1] een door hem ondertekende complianceverklaring heeft verstrekt, die mede is gebaseerd op de halfjaarcijfers 2020, het ontbreken van een deugdelijke grondslag kan worden toegerekend.

5.4.10. Het verwijt dat klagster betrokkene maakt wat betreft de gerapporteerde belastingschuld slaagt. Betrokkene heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.4.11. Klagster verwijt betrokkene ook dat hij in de halfjaarrapportages 2020 aan [bank1] en de RvC onderling verschillende omzetbedragen heeft gepresenteerd (respectievelijk € 51.925.028 en € 46.873.167), welke bedragen afwijken van het bedrag aan omzet volgens de interne administratie (€ 43.450.751). In het rapport van [C] is opgenomen welke voorafgaande journaalposten zijn geboekt om tot de omzetbedragen te komen die aan [bank1] en de RvC zijn gerapporteerd. Betrokkene heeft gesteld dat het verschil in omzet tussen de rapportages het gevolg is van de omstandigheid dat aan de RvC alleen de gefactureerde omzet is gerapporteerd en aan [bank1] de omzet inclusief mutatie onderhanden werk. Nu de gerapporteerde belastingschuld niet op een deugdelijke grondslag berust en daaruit volgt dat ook een of meer andere posten niet op een deugdelijke grondslag berusten, ziet de Accountantskamer niet in wat de bespreking van het verwijt ten aanzien van de omzetbedragen kan bijdragen aan het door de tuchtrechtspraak te dienen doel, te weten het bevorderen van het optimaal functioneren van accountants[4]. Of de gerapporteerde omzetbedragen al dan niet juist zijn, kan de Accountantskamer daarom in het midden laten.

Halfjaarcijfers 2019

5.4.12. Wat betreft de aan [bank1] en de RvC gerapporteerde halfjaarcijfers 2019 overweegt de Accountantskamer het volgende. De rapportages per 30 juni 2019 zijn door [C] niet onderzocht omdat dat niet tot zijn opdracht behoorde. In zijn rapport heeft hij alleen ter illustratie de verschillen tussen de beide rapportages wat betreft de posten netto omzet, resultaat na belastingen, eigen vermogen en balanstotaal opgesomd. De rapportages per 30 juni 2019 aan [bank1] en de RvC zijn niet overgelegd. Klaagster heeft ter onderbouwing van haar stelling dat betrokkene ook in de halfjaarcijfers 2019 een onjuiste voorstelling van zaken heeft gegeven enkel verwezen naar betrokkenes rapportages van medio 2020 aan [bank1] en de RvC, waarin naast de halfjaarcijfers 2020 ook de halfjaarcijfers 2019 zijn vermeld. Klaagster heeft, anders dan ten aanzien van de halfjaarcijfers 2020, niet toegelicht en onderbouwd dat de verschillen tussen de gerapporteerde bedragen zijn terug te voeren op bepaalde voorafgaande journaalposten. Betrokkene heeft ook het verwijt ten aanzien van de halfjaarcijfers 2019 gemotiveerd bestreden. De Accountantskamer is om deze redenen van oordeel dat het verwijt met betrekking tot de halfjaarcijfers 2019 onvoldoende is toegelicht en onderbouwd.

5.4.13. Het verwijt dat klaagster betrokkene maakt wat betreft de halfjaarcijfers over de eerste helft van 2019 slaagt dan ook niet. Dat geldt daarom ook voor het verwijt dat de complianceverklaring van 23 augustus 2019 onjuist is.

5.4.14. De conclusie is dat ten aanzien van de halfjaarcijfers 2020 de klachtonderdelen a., b., c. en d. gegrond zijn en dat die klachtonderdelen ten aanzien van de halfjaarcijfers 2019 ongegrond zijn.

Klachtonderdelen a., b., e., en f.: de jaarcijfers 2019 en 2020 en de beide LOR

5.5.1. De Accountantskamer begrijpt dat klaagster met de door haar genoemde "jaarcijfers" 2019 en 2020 hetzelfde bedoelt als de door haar ook genoemde jaarrekeningen 2019 en 2020. De Accountantskamer zal in het vervolg uitsluitend de term jaarrekening hanteren.

5.5.2. De Accountantskamer stelt vast dat klaagster haar standpunt dat betrokkene onjuiste jaarrekeningen over 2019 en 2020 aan [bank1], de RvC en de aandeelhouder heeft verstrekt en onjuiste LOR aan de externe accountant, enkel heeft onderbouwd door te wijzen op het fouterstel dat is verwerkt en toegelicht in de tweede jaarrekening 2020, opgemaakt en nadien vastgesteld op 23 december 2021. Onderliggende stukken met betrekking tot dit fouterstel zijn door klaagster niet overgelegd en voor zover klaagster met de "sheet fouterstel" (productie 20) heeft beoogd deze lacune op te vullen geldt dat deze sheet door de Accountantskamer is geweigerd (zie 5.2.4.). De Accountantskamer overweegt dat enkel op basis van het in de jaarrekening toegelichte fouterstel niet kan worden vastgesteld dat betrokkene ten tijde van het opstellen van de jaarrekening 2019 en de (eerste) jaarrekening 2020 de fouten had behoren op te merken en te corrigeren. Omdat een voldoende onderbouwing ontbreekt, zijn de verwijten die klaagster betrokkene ten aanzien van de jaarrekeningen 2019 en 2020 en de beide LOR maakt ongegrond. Het verweer van betrokkene dat de controlerend accountant de jaarrekeningen heeft goedgekeurd mist overigens doel. Betrokkene kan zich daarachter niet verschuilen.

5.5.3. De klachtonderdelen a., b., e. en f. die betrekking hebben op de jaarrekeningen 2019 en 2020 en de beide LOR's zijn ongegrond.

Klachtonderdeel g: het memorandum van betrokkene van 27 juli 2021

5.6.1. Betrokkene heeft naar aanleiding van de melding aan de RvC dat sprake was van administratieve onregelmatigheden op 27 juli 2021 gereageerd door middel van

een memorandum. In de brief van de toenmalige advocaat van betrokkene van 5 november 2021 heeft betrokkene zijn standpunten gehandhaafd. Klachtonderdeel g. heeft hierop betrekking.

5.6.2. De Accountantskamer overweegt dat het een accountant is toegestaan om in een zakelijk conflict een verdedigbaar standpunt aan zijn wederpartij en derden kenbaar te maken, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden. Van bijzondere omstandigheden kan onder meer sprake zijn als een accountant in sterke mate kan worden verweten dat hij een onjuist of misleidend standpunt heeft ingenomen of wanneer hij dat bewust heeft gedaan.

5.6.3. Klaagster verwijt betrokkene dat het memorandum feitelijke onjuistheden bevat en dat betrokkene daarbij is gebleven. Klaagster ontleent haar verwijt aan het rapport van [C] die heeft geconstateerd dat het memorandum op vijf punten in tegenspraak is met de door hem vastgestelde feitelijke gang van zaken. Betrokkene heeft naar aanleiding van deze vijf punten het volgende verweer, zakelijk weergegeven, gevoerd:

- 1) in de rapportage aan de RvC werd de mutatie onderhanden werk niet meegenomen en in de (later opgemaakte) rapportage aan [bank1] wel;
- 2) de rapportage aan de RvC is eerst opgesteld en daarna die aan [bank1]. [C] heeft voor zijn tegengestelde bevinding een Excelbestand gebruikt waarvan de datering niet vaststaat;
- 3) de halfjaarrapportage 2020 is met reden zowel op 31 juli 2020 als op 25 augustus 2020 aan de RvC toegezonden;
- 4) de post onderhanden werk is, anders dan [C] heeft bevonden, in de rapportage aan [bank1] hoger dan in de rapportage aan de RvC waarbij betrokkene heeft verwezen naar zijn toelichting in productie 59;
- 5) de belastingschuld is in beide rapportages gelijk en de omzet is niet ten bate (debet) van de belastingschuld geboekt.

5.6.4. Klaagster heeft ter zitting het verweer van betrokkene op deze vijf punten onvoldoende onderbouwd weersproken. Dat de klacht van betrokkene tegen [C] inzake diens rapport door de Accountantskamer op 22 juli 2022 ongegrond is verklaard, het eigen onderzoek van [accountantsorganisatie1] en van het kantoor van de controlerend accountant heeft uitgewezen dat het memorandum en het verweer van betrokkene niet waar kunnen zijn en de klokkenluiders het memorandum een "kulverhaal" noemen, is geen voldoende onderbouwde betwisting van het verweer van betrokkene. De Accountantskamer heeft in de beslissing van juli 2022 geen uitspraak gedaan over de hiervoor bedoelde vijf punten in het rapport van [C]. Klaagster beroept zich op de uitkomsten van het eigen interne onderzoek en de nadere controle van het kantoor van de controlerend accountant en de opvatting van de klokkenluiders, maar dat is niet voldoende; het gaat om de onderbouwing ervan. Uit een onderbouwing had moeten blijken dat betrokkene in het memorandum onjuiste informatie heeft verstrekt, maar deze ontbreekt. Bij klachtonderdeel i. zal de Accountantskamer ingaan op het in breder verband gemaakte verwijt dat betrokkene bewust onjuiste gegevens (inclusief halfjaarcijfers en jaarrekeningen) heeft verstrekt.

Klachtonderdeel g is ongegrond.

Klachtonderdeel h: financieringsarrangementen zonder toestemming RvC

5.7.1. Dit klachtonderdeel heeft betrekking op een tweetal financieringsarrangementen die betrokkene als statutair bestuurder namens [accountantsorganisatie1] is aangegaan, namelijk op de uitbreiding van een kredietfaciliteit bij [bank1] in 2019 en op het aangaan van een leaseovereenkomst met [BV2] op 6 maart 2020.

5.7.2. Artikel 9.5, eerste lid, aanhef en onder n, van de statuten van [accountantsorganisatie1] zoals deze bepaling in de periode waarop deze klacht betrekking heeft luidde, bepaalt het volgende:

Het bestuur heeft de goedkeuring van de raad van commissarissen nodig voor besluiten tot:

(....)

n. het aangaan van kredietovereenkomsten en van geldleningen ten behoeve en ten laste van de vennootschap, met uitzondering van opnamen ten laste van een bestaand krediet;

5.7.3. Niet in geschil is dat betrokkene als statutair bestuurder op basis van een (door hem voor akkoord ondertekende) offerte van [bank1] van 6 augustus 2019 een uitbreiding van de kredietfaciliteit met een bedrag van € 1.500.000 is overeengekomen (door het aangaan van een [lening1]). Gelijktijdig met de uitbreiding van deze kredietfaciliteit is het [bank1] Rekening Courant Krediet (hierna: het rc-krediet) per 1 januari 2020 verlaagd met € 1.500.000. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene op grond van het bepaalde in artikel 9.5, eerste lid, aanhef en onder n, van de statuten goedkeuring aan de RvC had moeten vragen voor de uitbreiding van de kredietfaciliteit. Er is immers een nieuw krediet aangegaan als bedoeld in artikel 9.5 onder n. Dat – zoals betrokkene betoogt – gelijktijdig het rc-krediet met eenzelfde bedrag is verlaagd en dat de totale schuldpositie niet is toegenomen, doet niet af aan de statutaire verplichting om voor het aangaan van de leningovereenkomst toestemming te vragen aan de RvC. Dat heeft betrokkene als statutair bestuurder ten onrechte nagelaten. Hij heeft hiermee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.7.4. Betrokkene heeft op 6 maart 2020 als statutair bestuurder met [BV2] voor vijf jaar een financial leaseovereenkomst gesloten voor een bedrag van € 567.228,50. Deze overeenkomst betreft een nieuw krediet. Op grond van hetzelfde artikellid had betrokkene hiervoor goedkeuring aan de RvC moeten vragen. Dat, naar betrokkene heeft gesteld, voor vergelijkbare contracten in de daaraan voorafgaande tien jaar geen goedkeuring aan de RvC is gevraagd, doet er niet aan af dat de goedkeuring wel gevraagd had moeten worden. Betrokkene heeft door deze toestemming niet te vragen gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.7.5. Klachtonderdeel h. is gegrond.

Klachtonderdeel i: ondanks betrokkenheid bij onjuiste informatie geen maatregel genomen

5.8.1. Klaagster stelt, samengevat, dat betrokkene wist of behoorde te weten dat de informatie in de halfjaarcijfers en de jaarrekeningen materieel onjuist, onvolledig en misleidend was, maar dat hij geen maatregelen heeft genomen om die weg te nemen. Betrokkene heeft volhard in ontkenning en misleiding en heeft geen medewerking verleend aan het onderzoek door [C]. Het memorandum van 27 juli 2021 is misleidend en betrokkene schuift zijn verantwoordelijkheid af op de aan hem ondergeschikte medewerkers, aldus klaagster.

5.8.2. Betrokkene heeft verweer gevoerd. Kort samengevat heeft hij gesteld dat het klachtonderdeel niet of onvoldoende is onderbouwd en toegelicht. Hij was destijds ziek en daarom kon hij geen medewerking aan het onderzoek door [C] verlenen. Wel heeft hij in zijn memorandum van 27 juli 2021 uitleg gegeven en later via zijn toenmalige advocaat. Er bestond geen aanleiding afstand te nemen van de beide halfjaarrapportages. Zonder de redenen van het fouterstel te kennen kon hij geen afstand nemen van de beide (goedgekeurde) jaarrekeningen. In de

vaststellingsovereenkomst die hij in april 2022 met [accountantsorganisatie1] heeft gesloten is met instemming van de RvC opgenomen dat hem geen enkel verwijt meer wordt gemaakt.

5.8.3. In de eerste plaats overweegt de Accountantskamer dat het klachtonderdeel voortborduurde op eerder besproken klachtonderdelen. Zo is het memorandum van 27 juli 2021 en het verwijt dat betrokkene bij de inhoud ervan is gebleven al in klachtonderdeel g. aan de orde gesteld.

5.8.4. In de tweede plaats stelt de Accountantskamer vast dat niet aannemelijk is geworden dat betrokkene bewust onjuiste informatie heeft verschaft of dat hem dat in sterke mate kan worden verweten. Klaagster heeft ter onderbouwing van haar verwijt gewezen op een geluidsopname van gedeelten uit een telefoongesprek dat betrokkene op 26 januari 2021 heeft gevoerd. Betrokkene heeft ter zitting erkend dat zijn stem in de geluidsopname is te horen, maar heeft bestreden dat uit zijn uitspraken tijdens het telefoongesprek kan worden opgemaakt dat hij bewust cijfers heeft willen manipuleren. Volgens betrokkene hield het gesprek verband met de begroting 2021 en niet met de jaarrekening 2020. Volgens betrokkene behoort de opname tot de categorie "deep fake".

5.8.5. De Accountantskamer is van oordeel dat de geluidsopname niet tot het bewijs van bewuste manipulatie van cijfers kan bijdragen, omdat klaagster tegenover het verweer van betrokkene niet aannemelijk heeft gemaakt dat de geluidsopname een juiste en volledige vastlegging is van het gevoerde gesprek. Gesteld noch gebleken is dat de geluidsopname daarop technisch is onderzocht of dat de juistheid en volledigheid ervan uit andere middelen kan blijken. Daar komt bij dat alleen de stem van betrokkene is te horen en niet van de andere gespreksdeelnemer(s). De opname betreft een deel van het telefoongesprek. De geluidsopname zelf is, gegeven het verweer van betrokkene, wat betreft juistheid en volledigheid met te veel onzekerheden omgeven om de stelling te kunnen ondersteunen dat betrokkene bewust misleidende gegevens en cijfers heeft verstrekt.

5.8.6. Betrokkene heeft gesteld dat hij wegens ziekte was verhinderd aan het onderzoek door [C] mee te werken. Klaagster heeft dat niet bestreden. Later heeft betrokkene de onafhankelijkheid van [C] als onderzoeker betwist. Daarom heeft hij zijn medewerking geweigerd. Op het rapport van [C] is echter namens betrokkene op 17 november 2021 wel schriftelijk gereageerd. [C] had toegang tot de volledige administratie van [accountantsorganisatie1] inclusief de mailbox van betrokkene. De Accountantskamer is daarom van oordeel dat de stelling dat betrokkene geen medewerking aan het onderzoek heeft willen verlenen feitelijk deels wel juist is, maar in dit geval tuchtrechtelijk niet verwijtbaar.

5.8.7. Klachtonderdeel i. is ongegrond.

Conclusie

5.9. De slotsom is dat de klachtonderdelen a., b., c., en d. alleen wat betreft de halfjaarcijfers 2020 gegrond zijn en voor het overige ongegrond. Klachtonderdeel h. is ook gegrond. De klachtonderdelen e., f., g. en i. zijn ongegrond.

6. De maatregel

Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene door zijn handelen ten aanzien van de halfjaarcijfers 2020 en door in strijd met de statuten zonder goedkeuring van de RvC kredietovereenkomsten aan te gaan, gehandeld heeft in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Betrokkene heeft een belastingschuld per 30 juni 2020 gerapporteerd die niet op een deugdelijke grondslag

berust waardoor noodzakelijkerwijs ook een of meer andere posten in de balans en/of resultatenrekening per 30 juni 2020 een deugdelijke grondslag ontberen, hoewel [bank1] en de RvC op de juistheid van de rapportages moesten kunnen vertrouwen. Dat moet betrokkene worden aangerekend. In het voordeel van betrokkene is meegewogen dat betrokkene door [accountantsorganisatie1] is ontslagen en negatief in de publiciteit is gekomen waardoor betrokkene zich genoodzaakt zag zich als accountant te laten uitschrijven.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- berisping

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. J.W. Frieling en mr. S.P. Pompe (rechterlijke leden) en mr. drs. J.B. Backhuijs RA en prof. dr. Ph. Wallage RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 15 september 2023.

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] De loonbelasting over april 2020 is de laagste van de maanden januari t/m mei 2020.

[2] De omzetbelasting over het vierde kwartaal 2019 bedraagt € 4.457.730 en is dus beduidend hoger dan die over het eerste kwartaal 2020.

[3] Betrokkene is onder meer uitgegaan van een niet door hem gespecificeerde schuld wegens loon-, omzet- en vennootschapsbelasting van afgerond € 11,2 mln. (conform zijn halfjaarrapportages), vennootschapsbelasting over eerste halfjaar 2020 van € 1,5 mln. en een latente vennootschapsbelastingsschuld van € 4,6 mln.

[4] Vgl. ECLI:NL:CBB:2022:310 rov. 10.4.4.