

UITSPRAAK van **18 januari 2021** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 15 januari 2018 ontvangen klachten met nummer **20/771** en **20/772 Wtra AK** van

X B.V.

gevestigd te [plaats1]

K L A A G S T E R

gemachtigde: drs. [A] MBA te [plaats1]

t e g e n

Y1 RV

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

Y2

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende te [plaats2]

B E T R O K K E N E N

advocaat: mr. H.E. van Berckel-Dekker te Eindhoven

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de eerdere uitspraak van 4 maart 2019, met nummers 18/137 en 18/138
- de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) van 7 april 2020, met nummer 19/569, waarbij de zaak is terugverwezen
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 16 november 2020. Klaagster heeft zich laten vertegenwoordigen door drs. [A], vergezeld van [B]. Betrokkenen zijn ook verschenen, bijgestaan door mr. H.E. van Berckel-Dekker.

2. De feiten

2.1. Betrokkene [Y1] RA RV (hierna: [Y1]) is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van (thans) de Nba. Betrokkene [Y2] AA (hierna: [Y2]) is sinds [datum]

ingeschreven in dat accountantsregister.

2.2. Betrokkenen waren in de periode waar deze klacht betrekking op heeft werkzaam bij [accountantskantoor1] (hierna: [accountantskantoor1]).

2.3. Begin 2013 heeft [bv1] (hierna: [bv1]) aan [accountantskantoor1] de opdracht verleend om de jaarrekeningen 2012 en volgende samen te stellen. De jaarrekeningen van [bv1] waren voorheen samengesteld door [Y2] die toen werkzaam was bij een ander accountantskantoor dat in 2012 is opgegaan in [accountantskantoor1]. [Y2] heeft op 25 januari 2013 een samenstellingsverklaring afgegeven bij de jaarrekening 2012 van [bv1].

2.4. [C] (hierna: [C]) was bestuurder van [bv1]. [C] was via [bv2] (hierna: [bv2]) enig aandeelhouder van [bv1].

2.5. Begin 2013 zijn [bv2] en [bv3] (hierna: [bv3]) in onderhandeling getreden over de verkoop van [bv1] aan [bv3]. [bv3] werd hierbij vertegenwoordigd door haar bestuurder [B] (hierna: [B]). Deze onderhandelingen, waarbij onder anderen [Y2] en [Y1] betrokken waren, zijn stuk gelopen. Nadien is een tweede verkooptraject gestart waarbij [Y1] als adviseur van [C] betrokken was.

2.6. Op 18 januari 2014 hebben [bv2], [bv3] en [bv1] een overeenkomst gesloten met betrekking tot de overname van de aandelen [bv1] door [bv3]. [Y1] heeft deze overeenkomst namens [bv2] en [bv1] ondertekend. [Y1] was hiertoe gemachtigd. In bijlage 2 van deze overeenkomst staat ondermeer het volgende:

“Sinds 31 oktober 2013:

(...)

c) hebben zich, in vergelijking met de jaarrekening 2012, geen belangrijke wijzigingen voorgedaan in de omvang of de samenstelling van de activa en passiva van de vennootschap, noch in de omvang of de samenstelling van het resultaat van de vennootschap;“

Op 22 januari 2014 zijn de aandelen [bv1] aan [bv3] geleverd.

2.7. Klaagster was sinds 20 januari 2014 voor 11 % aandeelhoudster van [bv3].

2.8. [Y2] heeft op 23 mei 2014 een samenstellingsverklaring afgegeven bij de jaarrekening 2013 van [bv1].

2.9. Op 15 juli 2014 is een algemene vergadering van aandeelhouders van [bv3] gehouden. In de (gecorrigeerde) notulen van deze vergadering is, voor zover hier van belang, het volgende vermeld:

“De resultaten van [bv1] tot en met juni 2014 zijn besproken, evenals de (liquiditeits)prognose voor geheel 2014.

Vervolgens heeft de voorzitter de aanwezigen nader geïnformeerd over de door de verkoper van [bv1], [voornaam1] [C] namens [bv2], achtergehouden informatie en uitgevoerde omzetverschuivingen.

Deze acties hebben een negatief effect gehad op de resultaten en de kasstromen in [bv1] in 2014 en daarmee is de liquiditeitsbehoefte groter dan vooraf begroot. Dit is nader toegelicht door de voorzitter.

Tevens zijn de genomen stappen tegen de verkoper besproken, evenals de mogelijke vervolgstappen.”

2.10. Op [datum] is [bv1] door de rechtbank Midden-Nederland failliet verklaard.

2.11. Het op 15 januari 2018 ontvangen klaagschrift is op 8 juni 2018 behandeld ter zitting. Bij uitspraak van 4 maart 2019 (18/137 en 18/138) heeft de Accountantskamer de hierna te noemen klachtonderdelen a tot en met d, gericht tegen [Y1], en e tot en met g, gericht tegen [Y2] niet-ontvankelijk verklaard wegens overschrijding van de driejaarstermijn als bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de Wtra (oud), zoals deze bepaling tot 1 januari 2019 luidde. De Accountantskamer heeft het hierna te noemen klachtonderdeel h, gericht tegen [Y2], gegrond verklaard en heeft hem de maatregel van waarschuwing opgelegd.

2.12. Bij uitspraak van 7 april 2020 (19/569) heeft het CBb het tegen de uitspraak van 4 maart 2019 ingestelde hoger beroep gegrond verklaard en de bestreden uitspraak vernietigd voor zover het betreft de niet-ontvankelijkverklaring van de klachtonderdelen a tot en met g. Het CBb heeft de zaak naar de Accountantskamer verwezen om met inachtneming van deze uitspraak inhoudelijk op de klachtonderdelen a tot en met g te beslissen.

2.13 De Accountantskamer heeft de zaak in een andere samenstelling behandeld.

3. De klacht

3.1. Betrokkenen hebben volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels.

Klaagster verwijt [Y1] het volgende:

- a. [Y1] heeft actief meegewerkt aan financiële malversaties, althans bij hem bekende financiële malversaties bewust verzwegen, met als resultaat dat in de jaarrekening 2013 van [bv1] de balanspost 'vooruit gefactureerde omzet' met een bedrag van € 277.000 werd opgenomen;
- b. [Y1] heeft verzuimd [bv3] over een omzetdeel van € 248.000 dat voor 2014 bestemd was te informeren en tevens zodanig te corrigeren dat het resultaat daarvan in 2014 zou vallen en niet heimelijk in 2013;
- c. In de wetenschap van zijn verwijtbare handelen en nalaten heeft [Y1] de overeenkomst namens [bv2], [bv1] en [C] ondertekend;
- d. Door de kernvoorwaarde van de aandelentransactie bewust te manipuleren en te verzwijgen, heeft [Y1] [bv3] het recht ontnomen de transactie niet of onder andere voorwaarden door te laten gaan.

Klaagster verwijt [Y2] het volgende:

- e. [Y2] heeft actief meegewerkt aan financiële malversaties, althans bij hem bekende financiële malversaties bewust verzwegen, met als resultaat dat in de jaarrekening 2013 van [bv1] de balanspost vooruit gefactureerde omzet met een bedrag van € 277.000 werd opgenomen en deze balanspost sinds 1981 nog niet eerder in de jaarrekening van [bv1] was opgenomen;
- f. [Y2] heeft verzuimd [bv3] over een omzetdeel van € 248.000 dat voor 2014 bestemd was te informeren en tevens zodanig te corrigeren dat het resultaat daarvan in 2014 zou vallen en niet heimelijk in 2013 ter manipulatie van de EBIT voor dat jaar;

- g. Door de kernvoorwaarde van de aandelentransactie bewust te manipuleren en te verzwijgen, heeft [Y2] [bv3] het recht ontnomen de transactie niet of onder andere voorwaarden aan te gaan;
- h. Voorafgaand aan zijn instemming tot dividenduitkering (in het kader van zijn samenstelwerkzaamheden voor de jaarrekening 2013 van [bv1]) heeft [Y2] verzaakt te controleren of de bestuurder [C] van [bv1] een dividendbesluit van haar aandeelhouder had goedgekeurd op basis van de wettelijk vereiste balanstest en uitkeringstoets.

3.2. Op klachtonderdeel h is bij de uitspraak van 4 maart 2019 (18/137 en 18/138) onherroepelijk beslist. Het geschil is thans beperkt tot de klachtonderdelen a t/m g.

4. De beoordeling

4.1. 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).

4.2. De Accountantskamer zal eerst de verwijten ten aanzien van [Y1] beoordelen en vervolgens de verwijten ten aanzien van [Y2]. Indien de klachtonderdelen zich daarvoor lenen, zal de Accountantskamer deze gezamenlijk bespreken.

De verwijten ten aanzien van [Y1]:

Klachtonderdeel a:

[Y1] heeft actief meegewerkt aan financiële malversaties, althans bij hem bekende financiële malversaties bewust verzwegen.

Klachtonderdeel c:

In de wetenschap van zijn verwijtbare handelen en nalaten heeft [Y1] de overeenkomst namens [bv2], [bv1] en [C] ondertekend.

4.3.1. Volgens klaagster heeft betrokkene geweten van een verzwegen omzetverschuiving bij [bv1] van € 525.000 van 2014 naar 2013. Klaagster heeft dit bedrag bepaald op basis van een e-mail van 15 januari 2014 van [C] aan betrokkene, waarin een medewerker van [bv1] over de stand van zaken per 14 januari 2014 het volgende schrijft:

"Gefactureerd januari 2014	15.000
Nog in order voor januari 2014	<u>108.000</u>
Totaal	123.000

Omzet januari 2013	648.000"
--------------------	----------

Hierover merkt de Accountantskamer het volgende op.

4.3.2. In de jaarrekening 2012 en 2013 van [bv1] is als grondslag voor de resultaatbepaling het volgende opgenomen over netto-omzet:

"Onder netto-omzet wordt verstaan de opbrengst van de in het verslagjaar geleverde goederen

onder aftrek van kortingen en de over de omzet geheven belastingen.

Opbrengsten voortvloeiend uit de verkoop van goederen worden verantwoord op het moment dat alle belangrijke rechten op economische voordelen alsmede alle belangrijke risico's zijn overgegaan op de koper. De kostprijs van deze goederen wordt aan dezelfde periode toegerekend."

4.3.3. In een e-mail van 13 november 2013 van mr. [D], die [bv2] destijds bijstond, aan [B] en aan [E] RA, die [bv3] destijds bijstond, is, voor zover hier van belang, het volgende vermeld:

"Zie hierbij enigszins aangepaste cijfers. Toelichting:

(...)

3. Dinsdag heb je me gebeld en het overleg gezocht. Daarbij heb je me onder meer gevraagd, of er ook cijfers konden worden geleverd die niet 'conservatief' waren. [voornaam1] [= [C]; toevoeging Accountantskamer] had vrij conservatieve cijfers aangeleverd om geen verwijt te krijgen dat hij een te mooie voorstelling van zaken gaf. Jij vroeg om een 'neutrale' informatieverschaffing, omdat dat mogelijk jullie blik op de zaak verandert en – met name – omdat dat wellicht meer mogelijkheden geeft om de financiering rond te krijgen. (.....)"

Aangehecht aan deze e-mail is een e-mail van betrokkene aan mr. [D] van eveneens 13 november 2013, waarin, voor zover hier van belang, het volgende is vermeld:

"Zie bijgaand de aangepaste cijfers waarin de aanpassing van de prognose nov/dec 2013 is opgenomen. De aanpassing betreft de voorziening voor dubieuze debiteuren en de omzetverwachting. EBIT zit nu naar verwachting op niveau 2012.

[voornaam1] en [voornaam2] hebben de debiteuren nogmaals beoordeeld en concluderen dat de extra voorziening zoals eerder geprognosticeerd niet nodig is. Verder is aan de hand van de actuele orders een nieuwe inschatting gemaakt van de uit te leveren omzet november/december. Dit heeft geresulteerd in een omzetstijging van 240.000. Daartegenover staat wel dat de omzet uit te leveren in 2014 daalt van 740.000 naar 647.000."

Uit deze e-mailwisseling blijkt dat het [bv3] als koper bekend was, althans kon zijn via haar adviseur, dat sprake was van een omzetstijging in 2013 doordat bestellingen eerder dan gebruikelijk door [bv1] werden uitgeleverd. Deze omzetstijging bedroeg € 93.000. Van het verzwijgen dat met deze omzet van € 93.000 was geschoven van 2014 naar 2013 is dan ook geen sprake geweest.

4.3.4. Gebleken is voorts dat in het kader van de onderhandelingen tussen [bv2] en [bv3] een overzicht van de door [bv1] gerealiseerde omzet en de verkooporders is aangeleverd. In dit overzicht was niet slechts wat daadwerkelijk in 2013 was uitgeleverd als omzet vermeld, maar waren ook in 2013 gefactureerde opdrachten die niet in 2013 waren uitgeleverd als omzet vermeld. Dit betrof in totaal een bedrag van € 277.000. Omdat voor wat betreft deze opdracht nog niet was uitgeleverd, is de boeking van dit bedrag als "in 2013 gerealiseerde omzet" begin 2014, nadat [Y2] hierop gewezen had, door [bv1] teruggedraaid evenals de bijbehorende inkoopwaarde van € 169.000.

4.3.5. Over de resterende van 2014 naar 2013 verschoven omzet van € 155.000 (= € 525.000 -/- € 93.000 -/- € 277.000), als gevolg van eerdere leveringen dan met de afnemers was afgesproken, merkt betrokkene op dat dit bedrag is gebaseerd op aannames van klaagster. Betrokkene maakt echter niet duidelijk voor welk bedrag de volgens klaagster van 2014 naar 2013 verschoven omzet

onjuist zou zijn.

4.3.6. Betrokkene heeft erkend dat hij als gemachtigde van [bv2] [bv3], als koper, er niet op heeft gewezen dat de daadwerkelijk in 2013 gerealiseerde omzet zonder de verschuivingen van 2014 naar december 2013 aanzienlijk lager zou zijn geweest dan tot dan toe was gecommuniceerd.

Alhoewel het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid zich ertegen verzette dat betrokkene dat uit eigen beweging aan [bv3] communiceerde zonder toestemming van [bv2] daartoe, had betrokkene zich wel moeten realiseren dat sprake was een bedreiging voor zijn integriteit (red flag) doordat hij in verband werd gebracht met het niet-integere handelen van [bv2] als verkoper. Van belang is voorts dat [bv3] onder de gegeven omstandigheden uit de aangeleverde stukken niet had kunnen begrijpen dat een deel van de omzet ten onrechte in 2013 was geboekt. Dat op 18 januari 2014, omstreeks 01.30 uur, in het kader van de onderhandelingen tussen [bv2] en [bv3] door [bv2] een kolommenbalans is aangeleverd waarin de correctie van de in 2013 niet gerealiseerde omzet van € 277.000 was verwerkt, was gezien het tijdstip waarop dit is aangeleverd en de stand van de (afroning van de) onderhandelingen onvoldoende. Dat verweer kan betrokkene niet baten.

Dat betrokkene de bedreiging voor zijn integriteit niet heeft onderkend, klemt te meer nu een uitgangspunt van de tussen [bv2] en [bv3] gevoerde onderhandelingen was dat de EBIT over 2013 ongeveer gelijk was aan de EBIT over 2012. Die zou echter, als gevolg van het met € 155.000 verhogen van de in 2013 gerealiseerde omzet, nog aanzienlijk lager dan de EBIT over 2012 zijn geweest.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene door de bedreiging voor zijn integriteit niet te onderkennen, geen toereikende maatregel te nemen en deze evenmin vast te leggen, maar door namens [bv2] zijn handtekening te zetten onder de overeenkomst tot overdracht van de aandelen in [bv1] (met daarin ondermeer de zinssneden zoals opgenomen in 2.6), gehandeld heeft in strijd met artikel 7 van de VGBA en daarmee met het fundamentele beginsel van integriteit.

De Klachtonderdelen a en c zijn daarom gegrond.

Klachtonderdeel b:

[Y1] heeft verzuimd [bv3] over een omzetdeel van € 248.000 dat voor 2014 bestemd was te informeren en tevens zodanig te corrigeren dat het resultaat daarvan in 2014 zou vallen en niet heimelijk in 2013.

4.4. De Accountantskamer is van oordeel dat op betrokkene, als adviseur van [bv2], destijds geen verplichting rustte om uit eigen beweging informatie te verstrekken aan [bv3] over de van 2014 naar 2013 verschoven omzet. Dat, zoals hiervoor is overwogen, sprake was van een bedreiging van het fundamentele beginsel van integriteit en dat betrokkene een toereikende maatregel had moeten nemen en vastleggen, betekent niet dat het betrokkene vrij stond om de aan [bv2] toebehorende gegevens zonder toestemming van [bv2] met [bv3] te delen.

Klachtonderdeel b is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel d:

Door de kernvoorwaarde van de aandelentransactie bewust te manipuleren en te verzwijgen, heeft [Y1] [bv3] het recht ontnomen de transactie niet of onder andere voorwaarden door te laten gaan.

4.5. De Accountantskamer is van oordeel dat wat in dit klachtonderdeel aan de orde wordt gesteld zozeer samenvalt met hetgeen waarover in de hiervoor besproken klachtonderdelen al een oordeel is gegeven, dat aan dit klachtonderdeel onvoldoende zelfstandige betekenis toekomt, zodat dit klachtonderdeel buiten behandeling wordt gelaten.

De verwijten ten aanzien van [Y2]:

Klachtonderdeel e:

[Y2] heeft actief meegewerkt aan financiële malversaties, althans bij hem bekende financiële malversaties bewust verzwegen.

Klachtonderdeel f:

[Y2] heeft verzuimd [bv3] over een omzetdeel van € 248.000 dat voor 2014 bestemd was te informeren en tevens zodanig te corrigeren dat het resultaat daarvan in 2014 zou vallen en niet heimelijk in 2013 ter manipulatie van de EBIT voor dat jaar.

Klachtonderdeel g:

Door de kernvoorwaarde van de aandelentransactie bewust te manipuleren en te verzwijgen, heeft [Y2] [bv3] het recht ontnomen de transactie niet of onder andere voorwaarden aan te gaan.

4.6.1. Voorop moet worden gesteld dat [Y2] als samenstellend accountant de jaarrekening 2013 van [bv1] heeft samengesteld. Op de door hem verrichte werkzaamheden was Standaard 4410 van toepassing. [Y2] was in de periode waarop deze klacht betrekking heeft (het tweede verkooptraject) niet langer betrokken bij de tussen [bv2] en [bv3] gevoerde onderhandelingen. De Accountantskamer kan dan ook niet vaststellen dat [Y2] heeft meegewerkt aan financiële malversaties, of deze heeft verzwegen. Dat hij van het verloop van de onderhandelingen op de hoogte werd gehouden, maakt dat niet anders. Niet aannemelijk is geworden dat [Y2] daardoor zodanige informatie had, dat hij de koper had behoren in te lichten. Het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid stond er bovendien aan in de weg dat [Y2] uit eigen beweging informatie zou hebben verstrekt aan [bv3]. Van het - in strijd met enige op [Y2] rustende verplichting - achterhouden van financiële informatie was dan ook geen sprake.

4.6.2. De Accountantskamer is van oordeel dat [Y2] jaarrekeningtechnisch juist heeft gehandeld door de wijze van verwerking van de in 2013 gerealiseerde omzet van [bv1]. Hij heeft begin januari 2014 vastgesteld dat [bv1] ten onrechte omzet had geboekt in 2013 zonder dat daadwerkelijk in 2013 was uitgeleverd. Hij heeft deze omzet laten corrigeren en hij heeft ervoor gezorgd dat de gerealiseerde omzet juist is verwerkt in de jaarrekening 2013 van [bv1], door het opnemen van een balanspost "vooruitgefactureerde omzet". Hij heeft tevens, zoals hij tijdens de zitting onweersproken naar voren heeft gebracht, van de van 2014 naar 2013 verschoven omzet, als gevolg van eerdere leveringen, vastgesteld dat [bv1] deze daadwerkelijk in 2013 heeft geleverd. [Y2] heeft door dit te doen gehandeld in overeenstemming met Standaard 4410. Klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat het omzetdeel van € 248.000 onjuist is verwerkt. Dat in de door [Y2] samengestelde jaarrekening 2013 sprake was van een niet eerder opgenomen balanspost brengt niet mee dat hij, door deze op te nemen, gehandeld heeft in strijd met Standaard 4410. Bovendien heeft [Y2] tijdens de zitting onweersproken gesteld dat hij na de aandelenoverdracht op 22 januari 2014 en voor het op 24 mei 2014 afgeven van zijn samenstellingsverklaring het concept van de jaarrekening 2013 van [bv1] uitvoerig met de

directie van [bv3] - de op dat moment nieuwe eigenaar van [bv1] - heeft besproken.

4.6.3. De klachtonderdelen e, f en g zijn daarom ongegrond.

5. De maatregel

5.1. Omdat de klacht ten aanzien van [Y1] (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is hier passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat hij door de bedreiging voor zijn integriteit niet te onderkennen en geen toereikende maatregel te nemen en deze vast te leggen, gehandeld heeft in strijd met het fundamentele beginsel van integriteit.

5.2. Omdat in de uitspraak van 4 maart 2019 (18/137 en 18/138) al was bepaald dat [Y2] het naar aanleiding van de indiening van deze klacht door klaagster betaalde griffierecht van € 70 (zeventig euro) aan haar vergoedt en dit onderdeel van de uitspraak van 4 maart 2019 in hoger beroep niet is vernietigd, kan niet nogmaals worden beslist tot vergoeding van het betaalde griffierecht.

6. De beslissing

De Accountantskamer:

- laat klachtonderdeel d buiten behandeling;
- verklaart de klachtonderdelen e, f en g, gericht tegen [Y2], ongegrond;
- verklaart de klachtonderdelen a en c, gericht tegen [Y1], gegrond;
- verklaart klachtonderdeel b, gericht tegen [Y1], ongegrond;
- legt aan [Y1] op de maatregel van

- **berisping;**
 - verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover [Y1] daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. W.J.B. Cornelissen (rechterlijke leden) en mr. drs. J.B. Backhuijs RA en drs. J. Kalisvaart AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 18 januari 2021.

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.