

ECLI:NL:CBB:2017:347

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	20-09-2017
Datum publicatie	27-10-2017
Zaaknummer	16/625 16/626 16/627
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Accountantstuchtrecht. Controle geconsolideerde jaarrekening. Wijziging van de grondslagen voor waardering van activa en passiva. De omstandigheid dat de wijziging materieel van geringe betekenis is, doet er niet aan af dat een stelselwijziging dient te worden toegelicht. De richtsnoer dat transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit in de jaarrekening dienen te worden weergegeven, betekent niet dat de accountant bij het controleren van de jaarrekening kan negeren dat een in de jaarrekening verantwoorde managementvergoeding niet rechtsgeldig is verleend.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl AR 2017/5604

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummers: 16/625, 16/626 en 16/627
20150

Uitspraak van de meervoudige kamer van 20 september 2017 op de hoger beroepen van:

[naam 1] ([naam 1]), te [plaats 1] , en [naam 2] RA ([naam 2]), te [plaats 2] ,

en

[naam 3] RA ([naam 3]), te [plaats 3] ,

(gemachtigde: mr. T.L. Cieremans),

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 30 mei 2016, gegeven op een klacht, door [naam 1] en [naam 2] ingediend tegen [naam 3] .

Procesverloop in hoger beroep

[naam 1] en [naam 2] hebben hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 30 mei 2016, met nummer 15/1473 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2016:41). Deze hoger beroepen zijn bij het College geregistreerd met respectievelijk zaaknummers 16/625 en 16/626.

[naam 3] heeft eveneens tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld. Dit hoger beroep is bij het College geregistreerd met zaaknummer 16/627.

[naam 1] en [naam 2] en [naam 3] hebben een schriftelijke reactie op elkaars hogerberoepschriften gegeven.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 28 juni 2017.

[naam 1] en [naam 2] zijn verschenen. [naam 3] is verschenen, bijgestaan door zijn gemachtigde.

Grondslag van het geschil

- 1.1 Voor een uitgebreide weergave van het verloop van de procedure en de in dit geding van belang zijnde feiten en omstandigheden, voor zover niet bestreden, wordt verwezen naar de inhoud van de bestreden uitspraak van de accountantskamer, die als hier ingelast wordt beschouwd. Het College volstaat met het volgende.
- 1.2 [naam 3] is als extern accountant werkzaam voor [naam 4] te [plaats 3] ([naam 4]). [naam 3] heeft op 11 december 2013 de door [naam 5] B.V. ([naam 5]) verstrekte controleopdracht inzake haar jaarrekening 2013 aanvaard. Deze onderneming is actief in de productie van en handel in alcoholhoudende dranken en bestaat uit een holdingvennootschap – [naam 5] – en een aantal dochters, waaronder [naam 7] S.A.. De directeur-groootaandeelhouder (DGA) van de onderneming is [naam 13] ([naam 13]), die via [naam 6] B.V. 66,96% van de aandelen in [naam 5] houdt. [naam 1] en [naam 2] hielden via hun vennootschappen respectievelijk 25,21% en 3,41% van de aandelen. [naam 1] en [naam 2] waren bij [naam 5] werkzaam als respectievelijk operationeel directeur en financial controller. De controlewerkzaamheden zijn onder verantwoordelijkheid van [naam 3] verricht. [naam 3] heeft op 22 juli 2014 een goedkeurende accountantsverklaring verstrekt bij de (geconsolideerde) jaarrekening 2013 van [naam 5]. De jaarrekening 2013 is op 23 oktober 2014 vastgesteld in de algemene vergadering van aandeelhouders (AVA) van [naam 5].

Uitspraak van de accountantskamer

- 2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, welke weergave door partijen niet wordt bestreden, houdt in dat [naam 3] volgens [naam 1] en [naam 2] ten onrechte

een goedkeurende controleverklaring heeft verstrekt bij de jaarrekening 2013 van [naam 5] . Ten grondslag daaraan liggen de volgende verwijten:

- a. de jaarrekening bevat enkele materiële fouten waardoor deze niet het vereiste inzicht in vermogen en resultaat weergeeft en een aantal andere onvolkomenheden;
- b. [naam 3] had in zijn controleplan mee moeten nemen dat twee aandeelhouders hun aandelen ter reflectie hadden aangeboden aan [naam 6] B.V. en dat volledige governance ontbrak;
- c. de materialiteit had in verband met de voorgenomen aandelentransacties verlaagd moeten worden. Grootaandeelhouder [naam 6] B.V. presenteerde zich als enig bestuurder van [naam 5] en had er belang bij het vermogen en resultaat zo laag mogelijk te houden.

2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klachtonderdelen a en b (gedeeltelijk) gegrond verklaard en de klacht voor het overige ongegrond verklaard. Naar het oordeel van de accountantskamer heeft [naam 3] bij de controlewerkzaamheden te veel geleund op informatie van de aanwezige directie terwijl hij wist van het verloop binnen de Raad van Commissarissen (RvC), de ziekte binnen het bestuur, de wisseling van personen in de functie van financial controller en het aandeelhoudersconflict. Een en ander heeft [naam 3] weliswaar ingeschat als noodzaak voor het inzetten van extra controlemaatregelen, maar hij heeft daaraan vervolgens onvoldoende consequenties verbonden voor de controle-opzet en -uitvoering en zodoende de controle op een aantal posten met onvoldoende diepgang en onvoldoende besef van de aanwezige risico's uitgevoerd. De accountantskamer heeft aan [naam 3] de maatregel van berisping opgelegd.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3.

Het College zal in het navolgende de door partijen tegen de bestreden uitspraak aangevoerde grieven per klachtonderdeel bespreken, dat wil zeggen de grieven van [naam 3] voor zover de accountantskamer het klachtonderdeel gegrond heeft verklaard en die van [naam 1] en [naam 2] voor zover de accountantskamer het klachtonderdeel ongegrond heeft verklaard.

4. Vooreerst constateert het College dat [naam 1] en [naam 2] in hun eerste grief aan de orde hebben gesteld dat de accountantskamer in eerste aanleg door hen ingediende stukken, vanwege het pas ter zitting indienen en de omvang ervan, niet bij de beoordeling van de klacht heeft betrokken. Ter zitting van het College hebben [naam 1] en [naam 2] verduidelijkt dat de strekking van deze grief is de bedoelde stukken alsnog onder de aandacht van het College te brengen. Het College overweegt dat er geen beletsel is in hoger beroep van deze stukken, waarop overigens ook [naam 3] zich mede beroept, kennis te nemen.

Klachtonderdeel a

5. De accountantskamer heeft in overweging 4.4 van de bestreden uitspraak geconstateerd dat het verwijt dat de jaarrekening 2013 niet het vereiste inzicht in vermogen en resultaat weergeeft in de eerste plaats stoelt op de stelling dat deze een aantal materiële fouten bevat. Deze fouten betreffen het onroerend goed van [naam 5] in [land] , de aan [naam 13] en [naam 14] betaalde managementfee, de waardering van voorraden en het (niet) gerealiseerde belastingvoordeel door het gebruik van de 'innovatiebox'.

6. Waardering onroerend goed van [naam 5] in [land]

6.1 In de geconsolideerde jaarrekening 2013 van [naam 5] is het onroerend goed van [naam 5] in [land] niet, zoals in de voorgaande jaren het geval was, opgenomen tegen een waardering op

basis van actuele waarde, maar tegen de historische kostprijs. De accountantskamer heeft in overweging 4.4.1 van de bestreden uitspraak vooropgesteld dat uit artikel 2:362, eerste tot en met vierde lid, artikel 2:363, vierde en vijfde lid, en artikel 2:384, eerste en zesde lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW) en hetgeen omtrent stelselmatigheid en wijziging van de grondslagen voor waardering van activa en passiva in Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) 140 is bepaald, volgt dat continuïteit wordt vereist in het gebruiken van hetzelfde stelsel in een reeks van jaren voor het opstellen van de jaarrekening en dat (slechts) tot een vrijwillige wijziging daarin dient te worden overgegaan als deze leidt tot een belangrijke verbetering van het inzicht dat de jaarrekening geeft. Bij de beslissing tot een stelselwijziging dient de bevordering van het inzicht centraal te staan. De wijziging, de verschillen in vermogen en resultaat en de reden voor de wijziging dienen in de toelichting te worden vermeld. Volgens de accountantskamer heeft [naam 3] bij zijn beslissing om de ([land]) stelselwijziging bij de consolidatie te accepteren niet de voorwaarde van belangrijke verbetering van het inzicht centraal gesteld, maar de vraag of het gevolg van de gepresenteerde waardering voor de jaarrekening van [naam 5] materieel zou zijn. Omdat dat niet het geval was, behoeft een en ander volgens [naam 3] geen toelichting om het inzicht in vermogen en resultaat te vergroten. Naar het oordeel van de accountantskamer strookt deze werkwijze niet met de hiervoor genoemde wet- en regelgeving. [naam 3] heeft niet vastgesteld óf aan de voorwaarden voor de stelselwijziging is voldaan, zich geen zelfstandig oordeel gevormd over de actuele waarde van het onroerend goed in [land] en zich in dat kader geen oordeel gevormd over de vraag of het (om reden van het vereiste verbeterde inzicht) terecht is dat de bij de [land] dochteronderneming gepresenteerde waarde ook in de geconsolideerde jaarrekening van [naam 5] is opgenomen. De accountantskamer is van oordeel dat [naam 3] bij de beoordeling van deze post te weinig professioneel kritisch heeft gehandeld.

6.2 [naam 3] heeft, samengevat, aangevoerd dat de accountantskamer ten aanzien van dit onderdeel van de klacht een fundamenteel onjuiste maatstaf heeft aangelegd. Volgens [naam 3] heeft de accountantskamer niet in de juiste volgorde getoetst. De accountantskamer vindt dat eerst had moeten worden getoetst aan de vraag of de stelselwijziging leidde tot een belangrijke verbetering van het inzicht, maar laat toetsing aan de materialiteit geheel achterwege zonder te motiveren waarom die toetsing niet plaatsvindt. Naar de mening van [naam 3] moet eerst worden gezien of de wijziging materieel effect heeft en daarmee een voor de gebruiker van de jaarrekening relevant gevolg. In dit geval was het effect zo gering dat er eigenlijk een verwaarloosbare impact op het inzicht was. Daarmee wordt volgens [naam 3] niet toegekomen aan de vraag of sprake is van belangrijke verbetering van het inzicht. Ook bij de verwijten die de accountantskamer [naam 3] – de materialiteitstoets achterwege latend – maakt, heeft zij een onjuist en te eenzijdig toetsingskader gehanteerd en de wel aanwezige controle-informatie terzijde gelegd of niet onderkend. De accountantskamer heeft zich geen rekenschap gegeven van het feit dat het onderdeel bedrijfsgebouwen en -terreinen geen materiële post betrof, dat de controle van de [land] vennootschap door een [land] accountant werd uitgevoerd waarop wat betreft controle-informatie werd gesteund en dat er eenvoudigweg geen rapporten over actuele waarde aan [naam 3] beschikbaar waren gesteld, zodat er niet getwijfeld hoefde te worden aan de [land] jaarrekening en het 'audit report' van de [land] accountant waarin melding werd gemaakt van de gehanteerde actuele waarde en de historische kostprijs. [naam 3] is van mening dat voldoende en geschikte informatie is verkregen.

6.3 Naar het oordeel van het College mocht [naam 3] de keuze van [naam 5] aanvaarden om in haar geconsolideerde jaarrekening 2013 de in de jaarrekening van de [land] dochteronderneming [naam 7] S.A. gepresenteerde waardering van het onroerend goed tegen historische kostprijs over te nemen. Een gegronde reden voor deze wijziging van de waarderingsgrondslag was reeds gelegen in het feit dat het onroerend goed van [naam 5] in [land] op basis van waardering tegen historische kostprijs in de jaarrekening 2013 van [naam 7] S.A. was opgenomen, omdat de opvolgende [land] accountant die deze jaarrekening verzorgde, erop stond dat voortaan aan de dienaangaande in de [land] wetgeving gestelde normen zou worden voldaan. Dat een waardering tegen actuele waarde niet met de [land] wetgeving in overeenstemming is, was al in 2006 door de

voorganger van deze accountant gesignaleerd. Het College is echter van oordeel dat [naam 3] ten onrechte heeft nagelaten de reden van deze verandering in de toelichting van de jaarrekening uiteen te zetten en inzicht te geven in haar betekenis voor het vermogen en resultaat. De omstandigheid dat de wijziging materieel van geringe betekenis is, doet er niet aan af dat een stelselwijziging als hier aan de orde dient te worden toegelicht. Voorts stelt het College vast dat [naam 3] , zoals hij ook heeft erkend, ten onrechte niet de vermelding in paragraaf 2.3.2 van de toelichting van de geconsolideerde jaarrekening 2013 van [naam 5] heeft aangepast dat de bedrijfsgebouwen en

-terreinen tegen actuele waarde worden gewaardeerd. Naar het oordeel van het College treft [naam 3] op beide hiervoor genoemde punten dan ook het verwijt dat hij bij de controle van de waardering van het onroerend goed van [naam 5] in [land] het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid heeft geschonden. De accountantskamer heeft dit gedeelte van klachtonderdeel a in zoverre terecht gegrond verklaard. De hiertegen gerichte grief van [naam 3] slaagt niet.

7. Managementfee [naam 13]

- 7.1 De accountantskamer heeft in overweging 4.4.2 van de bestreden uitspraak geoordeeld dat hetgeen [naam 3] over de aanspraak van [naam 13] op een additionele managementfee heeft gesteld er niet aan afdoet dat de managementfee ten laste van [naam 5] is geboekt, terwijl formele besluitvorming over de toekenning ervan niet aan [naam 6] B.V. toekwam, zodat onderdeel a van de klacht in zoverre reeds hierom slaagt. Voorts is de accountantskamer van oordeel dat van [naam 3] als controlerend accountant verwacht had mogen worden dat hij zich bij dit onderwerp, gelet op de positie van [naam 13] als DGA en het feit dat hij technisch gezien de zeggenschap had binnen [naam 5] , kritisch bleef opstellen en dat hij oog had voor de in de onderneming levende gevoeligheden, zoals de perikelen rondom het bestuur en de RvC, de ziekte van de operationeel directeur en financial controller en de op stapel staande aandelentransacties. Deze feiten en omstandigheden maakten dat [naam 3] het ontbreken van bedoelde formele besluitvorming had moeten signaleren en er bij zijn controle gevolgen aan had moeten verbinden.
- 7.2 [naam 3] heeft gesteld dat de accountantskamer bij de beoordeling van dit onderdeel van de klacht een formeel juridisch uitgangspunt heeft gekozen dat zich slecht verhoudt met de feitelijke gang van zaken binnen de onderneming. De accountantskamer vindt dat hij het ontbreken van formele besluitvorming had moeten signaleren en daaraan gevolgen had moeten verbinden, maar maakt niet duidelijk welke gevolgen dat hadden moeten zijn. [naam 3] wijst erop dat [naam 13] als meerderheidsaandeelhouder feitelijk zelf zowel de jaarrekening met de vermelde hoogte van de managementfee als de managementfee kon vaststellen. De beloning was hoe dan ook opgenomen, ook als hij daarover andere vragen en opmerkingen had gehad dan de op 26 maart 2014 met [naam 13] en de advocaat van de vennootschap besprokene. In de aanloop naar de AVA heeft [naam 13] de opname opnieuw aan hem bevestigd. Duidelijk was dat het besluit van [naam 13] om een additionele fee uit te keren (er was gefactureerd op 16 mei 2014 en het was als post in de administratie 2013 verwerkt) tot een zekere cash out zou gaan leiden. Om die reden heeft [naam 3] zich kunnen verenigen met het standpunt van de directie om de nog niet uitbetaalde managementfee in de jaarrekening als schuld te verantwoorden. Volgens [naam 3] is hier het vraagstuk van 'substance over form' aan de orde. De verhoogde vergoeding had een zakelijke reden, die hij met [naam 13] heeft besproken en die gezien de informatie waarover hij beschikte plausibel en acceptabel was. [naam 13] stond niets in de weg om de managementfee ten laste van de groep te brengen. Dat [naam 3] voor afgifte van de controleverklaring geen aandeelhoudersbesluit van [naam 5] over de vaststelling van de beloning van [naam 13] heeft gezien, neemt niet weg dat het kan voorkomen dat een jaarrekening met een nog onbesliste post wordt goedgekeurd voordat formele besluitvorming over die post heeft plaatsgevonden. Ten tijde van het afgeven van de controleverklaring was er geen twijfel dat de post door de AVA zou worden goedgekeurd. [naam 3] heeft geconcludeerd daarvan te moeten uitgaan, omdat dat toen de meest reële situatie was. Uiteindelijk heeft de AVA de jaarrekening ongewijzigd vastgesteld. In de situatie dat van meet af aan duidelijk is dat de meerderheidsaandeelhouder deze post zal

vaststellen, acht [naam 3] het geen reële benadering om een tuchtrechtelijk verwijt uitsluitend op het ontbreken van een formaliteit te baseren. Als hij zijn oordeel op grond daarvan had onthouden, dan zou de meerderheidsaandeelhouder het manco in een mum van tijd hebben kunnen repareren. [naam 3] vindt het verwijt daarom onterecht. Hij ziet niet in dat de vorm hier boven de inhoud zou moeten gaan en de jaarrekening op dit punt strijdig zou zijn met de RJ, in het bijzonder RJ 930, alinea 35, waarin – kort gezegd – is bepaald dat het wezen boven de vormt dient te gaan en waar de concrete regelgeving van RJ 271 op aansluit. [naam 3] wijst erop dat de jaarrekening ingevolge artikel 2:362, eerste lid, van het BW een inzicht geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Juist vanuit dit perspectief valt niet in te zien dat een (eenvoudig te repareren) formaliteit zou moeten prevaleren. Verwezen wordt naar RJ 100.207 waarin naar het Stramien wordt verwezen, waarmee de gevolgde handelwijze volledig in overeenstemming is. Ook in RJ 110.116 is aangegeven dat transacties en gebeurtenissen worden verantwoord en weergegeven in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit, en niet slechts in hun juridische gedaante. Naar de mening van [naam 3] heeft de accountantskamer ten onrechte nagelaten deze richtlijnen in haar oordeel mee te wegen of aan te geven waarom ze hier niet van toepassing zijn. Verder vindt [naam 3] het opmerkelijk dat de accountantskamer stelt dat door het ontbreken van de formele bevoegdheid van [naam 6] B.V. het klachtonderdeel in zoverre reeds hierom slaagt om vervolgens te overwegen dat hij voor zijn controle gevolgen had moeten verbinden aan het ontbreken van formele besluitvorming in het licht van de binnen de onderneming levende spanningen. Dit strookt niet met het bovengenoemde uitgangspunt van de accountantskamer. Als de vorm prevaleert, dan komt zij niet toe aan het nemen van verdere controlestappen en is het tweede gemaakte verwijt onterecht. [naam 3] wijst er nogmaals op dat hij de gang van zaken met [naam 13] en de advocaat van de vennootschap heeft besproken en zich wel degelijk een oordeel heeft gevormd over de rechtvaardiging van de hoogte van de managementfee.

- 7.3 Het College overweegt dat het in RJ 2014/930.35 gegeven richtsnoer dat transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit in de jaarrekening dienen te worden weergegeven, niet betekent dat de accountant bij het controleren van de jaarrekening kan negeren dat een in de jaarrekening verantwoorde managementvergoeding niet rechtsgeldig is verleend. De omstandigheid dat [naam 13] zich als DGA, kort gezegd, vrij achtte aan zichzelf een niet onaanzienlijke additionele managementvergoeding toe te kennen terwijl hij daar niet toe bevoegd was, had, gezien de door de accountantskamer genoemde positie van de DGA en de verwikkelingen binnen de entiteit, voor [naam 3] aanleiding moeten zijn in ieder geval dit onderwerp bij de controle kritischer te bezien. [naam 3] had er alert op moeten zijn dat dergelijk handelen van een DGA (alsmede het ontbreken van toezicht op het management en een aandeelhoudersconflict) een (fraude)risicofactor kan vormen waarmee bij de controle rekening dient te worden gehouden. Het feit dat er tussen de aandeelhouders discussies gaande waren over het aanbieden aan [naam 13] (via [naam 6] B.V.) van de door [naam 1] en [naam 2] gehouden aandelen, had voor [naam 3] aanleiding moeten zijn de besluitvorming in de AVA af te wachten. Weliswaar had [naam 13] in die vergadering de meerderheid van stemmen, maar daarmee was de additionele managementfee nog geen feit waarop [naam 3] kon vooruitlopen. Uiteindelijk is ook gebleken dat de discussie tussen de aandeelhouders tot een ander besluit over de managementfee heeft geleid dan [naam 3] had voorzien. Tijdens de AVA op 23 oktober 2014 is immers toegezegd dat de verhoging van de managementfee van [naam 13] en de boeking daarvan in rekening-courant tussen [naam 5] en [naam 6] B.V. zullen worden teruggedraaid en verwerkt zullen worden als correctie in 2014, en dat de betreffende post in de jaarrekening 2013 buiten beschouwing zal blijven bij het waarderen van de aandelen in het kader van de onderhandelingen over ontvlechting. Het College onderschrijft derhalve hetgeen de accountantskamer ten aanzien van dit gedeelte van klachtonderdeel a heeft overwogen. De hiertegen gerichte grief van [naam 3] slaagt niet.

8. Managementfee [naam 14]

De accountantskamer heeft in overweging 4.4.2 van de bestreden uitspraak tevens geoordeeld dat [naam 1] en [naam 2] het verwijt dat [naam 3] onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht aangaande de aan [naam 14] betaalde additionele managementfee niet aannemelijk hebben gemaakt. Dit oordeel hebben zij in hoger beroep niet bestreden.

9. Waardering van voorraden

- 9.1 Over het verwijt dat [naam 3] ten onrechte heeft aanvaard dat de voorziening voor incurante voorraden, bij een vrijwel gelijkblijvende voorraad, ten opzichte van 2012 met € 600.000 is toegenomen, heeft de accountantskamer in overweging 4.4.5 van de bestreden uitspraak geoordeeld dat [naam 3] door louter op de van de entiteit verkregen informatie te vertrouwen – in het licht van de omstandigheid dat de afwaardering van omstreeks € 600.000 gerelateerd aan het resultaat voor belastingen van € 343.813 als een materiële post is te kwalificeren en hij heeft onderkend dat de controle op de voorraadwaardering extra aandacht behoeft – onvoldoende controlemaatregelen heeft ingezet.

Ook heeft naar het oordeel van de accountantskamer te gelden dat de verwerking in de winst- en verliesrekening van het 'resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening voor belastingen', waarop de waarde van de voorraden invloed heeft, een bijzondere post betreft als bedoeld in RJ 270, alinea 404, die naar aard en omvang afzonderlijk en niet gesaldeerd had moeten worden toegelicht. De verwerking daarvan acht de accountantskamer niet helder en transparant in de jaarrekening weergegeven, nu een dergelijke toelichting ontbreekt.

- 9.2 [naam 3] heeft gesteld dat bij de voorraden drie verschillende problemen speelden (flessen bij leverancier [naam 10] , flessen voor afnemer [naam 11] en [naam 12]), waarvan [naam 1] en [naam 2] in hun klacht de eerste twee hebben aangekaart. Omtrent de door de vennootschap voorgenomen voorzieningen heeft [naam 3] informatie gevraagd bij de vennootschap. Zij kent immers de producten en de markten en de verkoopbaarheid van de producten. De vennootschap (of [naam 1] en [naam 2]) heeft de verkregen informatie niet voor of na de afgifte van de controleverklaring herroepen. De voorgenomen voorzieningen voor Nederland zijn in besprekingen over de conceptcijfers telkens door de vennootschap bevestigd. De voorzieningen zijn zelfs nogmaals met de groepsdirectie besproken in de slotbespreking op 16 juli 2014 aan de hand van het concept accountantsverslag, dat op 22 juli 2014 definitief werd uitgebracht. In dat verslag wordt op de bladzijden 18 en 19 expliciet aandacht besteed aan de incurante voorraden [naam 10] , [naam 11] en [naam 12] . Wat betreft de andere te nemen controlemaatregelen moet volgens [naam 3] onderscheid worden gemaakt tussen informatie beschikbaar in Nederland en in het Verenigd Koninkrijk (VK). De jaarrekening in het VK werd gecontroleerd door een accountant in het VK alwaar de verkoop plaatsvond. De voorraadwaardering in Nederland is door [naam 3] gedaan. [naam 3] stelt dat hij is nagegaan of de voorziene voorraden er waren. Niet ter discussie staat dat dit het geval was. Voorts stelt [naam 3] dat hij zich een beeld heeft gevormd of de voorraden courant waren of niet. Ook heeft hij de opgestelde periodecijfers over mei 2014 in de controle betrokken om de ontwikkelingen en marges over 2014 te bezien. Daaruit bleek dat er geen opvallende marges waren behaald als gevolg van voorzieningen in 2013. Volgens [naam 3] was er ten aanzien van de Nederlandse voorraad flessen [naam 10] en de specifieke voorraad flessen voor [naam 11] geen aanleiding te veronderstellen dat deze courant zouden zijn of de vernietigingswaarde zouden overstijgen. De door de vennootschap, al dan niet onder de verantwoordelijkheid van [naam 1] en/of [naam 2] , getroffen voorziening was aanvaardbaar dan wel noodzakelijk. [naam 3] vindt dat hij bij de controle van de getroffen voorzieningen op de voorraden niet over één nacht ijs is gegaan. De voorzieningen waren halverwege 2013 al door de vennootschap (door [naam 1] en/of [naam 2]) onderkend en zijn in alle resultaatsbeshouwingen en in het budget 2014 meegenomen en besproken in het bestuur en met de commissarissen. Ook in alle opstellingen van de voorlopige cijfers over 2013 zijn de voorzieningen getroffen. In het traject naar het opstellen van de jaarrekening door de interim controller is tijdens de controle naar de mutaties gekeken. Er hebben op deze posten geen aanvullende voorzieningen plaatsgevonden. De enige post die misschien niet correct is geweest, is de kennelijke afloop in

2014 van een deel van de [naam 10] voorraad. Dat is echter € 61.000 op een totale voorraad van € 6.832.000 (oftewel 0,9%) en een totale voorziening van € 1.396.000. Bovendien gaat het om een schattingspost. Afwijkingen zijn daaraan inherent. Voor de jaarrekening is de afwijking ook niet materieel. [naam 3] vindt dat hij voldoende aandacht heeft besteed aan de voorziening op de voorraden. Hij heeft zich van controle-informatie voorzien die gedurende maanden is opgebouwd en die binnen het bestuur, het managementteam en de RvC is besproken. Een verdere toelichting op de voorziening in de jaarrekening was niet nodig. [naam 3] acht de hem gemaakte verwijten onterecht.

Voor zover de accountantskamer van oordeel is dat hem het verwijt treft dat de dotatie op de voorziening niet als bijzondere post (RJ 270, alinea 404) in de jaarrekening is toegelicht en dat hij dat niet had mogen goedkeuren, is volgens [naam 3] sprake van een uitbreiding van de klacht door de accountantskamer. Hierop heeft hij geen (voorbereid) verweer kunnen voeren.

9.3 Het College overweegt dat [naam 1] en [naam 2] weliswaar hebben gesteld dat bij een effectieve afloopcontrole op het verloop van bedoelde voorraden in 2014 opgemerkt zou zijn dat voorraden fors lager dan de directe opbrengstwaarde waren gewaardeerd en dat de opgenomen voorziening voor incurantheid tot een controleverschil en een materiële fout had geleid, maar ter ondersteuning van hun stelling hebben zij onvoldoende aangedragen. Daar staat tegenover dat [naam 3], zoals hierboven onder 9.2 weergegeven, uitvoerig heeft beschreven welke werkzaamheden tijdens de controle zijn uitgevoerd en ook heeft uitgelegd welke specifieke problemen daarbij aan de orde waren. Naar het oordeel van het College blijkt daaruit dat in het kader van de controle voldoende diepgaand aandacht is besteed aan de (overigens op aandringen van [naam 2] in september 2013 en nogmaals in december 2013 en voorzichtigheidshalve voor een hoog bedrag getroffen) voorziening voor incurante voorraden. Naar het oordeel van het College is bij deze stand van zaken, in het licht van het door [naam 3] gevoerde verweer en het feit dat [naam 1] en [naam 2] niet aannemelijk hebben gemaakt dat [naam 3] onvoldoende controlemaatregelen heeft ingezet, niet komen vast te staan dat [naam 3] dienaangaande een tuchtrechtelijk verwijt treft. De grief van [naam 3] tegen het oordeel van de accountantskamer dat hij louter op de van de entiteit verkregen informatie heeft vertrouwd en onvoldoende controlemaatregelen heeft ingezet, slaagt.

Het oordeel van de accountantskamer ten aanzien van de verwerking in de winst- en verliesrekening van het 'resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening voor belastingen' is naar het oordeel van het College niet op een door [naam 1] en [naam 2] in hun klaagschrift geformuleerd verwijt terug te voeren. Dit verwijt maakt geen onderdeel uit van de klacht en is door de accountantskamer ten onrechte aan de gegrondverklaring van klachtonderdeel a ten grondslag gelegd. De hiertegen gerichte grief van [naam 3] slaagt eveneens.

10. Belastingvoordeel door gebruik 'innovatiebox'

10.1 In de jaarrekening 2013 is het gerealiseerde voordeel van de innovatiebox (als bedoeld in artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) over het boekjaar 2010 verantwoord. Volgens [naam 1] en [naam 2] waren echter, met de op 28 augustus 2013 door [naam 5] met de Belastingdienst gesloten vaststellingsovereenkomst, ten tijde van het opstellen van de jaarrekening en de controle ervan alle elementen beschikbaar om tot een redelijke inschatting te komen van de voordelen uit hoofde van de innovatiebox over de jaren 2011 tot 2013. De accountantskamer heeft ten aanzien van dit verwijt – in overweging 4.4.8 van de bestreden uitspraak – geoordeeld dat [naam 1] en [naam 2] niet aannemelijk hebben gemaakt dat [naam 3] op dit punt een verwijt treft, te meer omdat de vennootschap er zelf ook niet in is geslaagd om vóór maart 2014 de berekening te maken. Naar het oordeel van de accountantskamer heeft [naam 3] met de verantwoording van [naam 5] ter zake onder 'de niet in de balans opgenomen activa en verplichtingen' gedaan wat van hem mocht worden verwacht.

10.2 Volgens [naam 1] en [naam 2] is de accountantskamer ten onrechte voorbijgegaan aan de bate

die uit hoofde van de innovatiebox over de periode 2011 tot en met 2013 in de jaarrekening van [naam 5] tot uitdrukking had moeten komen. De vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst was al op 28 augustus 2013 bekrachtigd en de bate over 2010 was al toegewezen. Alleen de berekening voor de jaren 2011 tot en met 2013 moest nog worden uitgevoerd. Het goedgekeurde format en de benodigde variabelen waren beschikbaar. [naam 3] had deze bate derhalve eenvoudig kunnen vaststellen, zo niet dan had hij met [naam 1] en [naam 2] contact kunnen opnemen. Het is merkwaardig dat de accountantskamer [naam 3] er elders op aanspreekt dat hij geen contact met hen heeft opgenomen, maar op dit punt vindt dat zij contact met hem hadden moeten opnemen. Dit terwijl zij ziek waren. Het nog niet uitgevoerd zijn van de berekening had niets met de complexiteit ervan te maken, maar met de combinatie van opgelopen spanningen binnen de directie en de ziekte van [naam 2] die zich in het najaar van 2013 al aandeede. Het is de vraag of [naam 3] zijn werk volledig heeft gedaan, zijn oren naar [naam 5] heeft laten hangen of zich door [naam 5] een oor heeft laten aannaaien en voldoende professioneel kritisch is geweest. [naam 5] had er immers alle belang bij om deze bate niet in haar jaarrekening 2013 te verantwoorden. Volgens [naam 1] en [naam 2] kan (de toelichting van) de jaarrekening van [naam 5] niet in stand blijven, nu de voordelen wel degelijk betrouwbaar konden worden vastgesteld. [naam 3] heeft echter nagelaten om dit ook werkelijk vast te stellen.

10.3 Het College is van oordeel dat [naam 1] en [naam 2] ten aanzien van de innovatiebox ook in hoger beroep niet aannemelijk hebben gemaakt dat [naam 3] een verwijt treft. Met de accountantskamer is het College van oordeel dat [naam 3] heeft kunnen volstaan met de vermelding in paragraaf 2.4.9 van de toelichting op de geconsolideerde balans 2013 van [naam 5] dat "[d]e vennootschap (...) in 2013 met de Belastingdienst inzake de toepassing van de innovatiebox voor de periode 2010-2014 een vaststellingsovereenkomst [is] overeengekomen. Bij het opmaken van de jaarrekening zijn nog niet alle benodigde gegevens beschikbaar om de hoogte van de hieruit voortvloeiende voordelen betrouwbaar vast te stellen. Derhalve is om die reden in deze jaarrekening geen rekening gehouden met een vordering en een vermindering van de vennootschapsbelasting." Nog daargelaten aan wie het zou zijn geweest die bate(n) te berekenen, hebben [naam 1] en [naam 2] niet aannemelijk gemaakt dat, zoals zij hebben gesteld, er ten tijde van belang voldoende informatie voorhanden was om een en ander eenvoudig te berekenen. De grief van [naam 1] en [naam 2] treft geen doel.

11. Andere onvolkomenheden

11.1 [naam 1] en [naam 2] hebben als grief aangevoerd dat de accountantskamer niet heeft besproken het verwijt dat [naam 3] de entiteit [naam 8] niet heeft meegeconsolideerd. Aan zaken die duiden op de groepsverbondenheid van [naam 8] met [naam 5] is de accountantskamer voorbijgegaan. Deze entiteit is verweven met [naam 7] S.A. en met [naam 5], hetgeen [naam 15] (die samen met [naam 1] en [naam 2] tot en met 2013-2014 zitting had in de 'supervisory board' van [naam 7] S.A.) en

E. Liz (fiscaal adviseur van [naam 7] S.A.) kunnen bevestigen. [naam 1] en [naam 2] stellen dat [naam 3] blijkbaar geen behoefte had om onderzoek naar de groepsverbondenheid van de bij [naam 5] betrokken entiteiten te doen, ook al had hij hiervan in zijn accountantsverslag van 26 juni 2013 melding gemaakt. Ook de aanzienlijke vordering van € 204.558 die [naam 5] ultimo 2013 had op [naam 8], deed de alarmbellen niet bij hem rinkelen. Volgens [naam 1] en [naam 2] wringt deze situatie des te meer, omdat via [naam 8] middels de directeur van [naam 7] S.A. grondposities zijn verworven met aanzienlijke stille reserves, die nu niet tot uitdrukking komen in de jaarrekening 2013 van [naam 5]. Slechts de financiering van deze gronden blijkt uit de cijfers middels de hiervoor genoemde vordering. De actuele waarde van de onderliggende transactie, bouwgronden in een luxe villawijk met uitzicht op het [gebied], ligt aanzienlijk hoger.

11.2 Het College constateert dat de accountantskamer in de formulering van klachtonderdeel a wel "andere onvolkomenheden" heeft opgenomen, maar in de bestreden uitspraak niet is ingegaan op het in het klaagschrift door [naam 1] en [naam 2] genoemde verwijt dat [naam 8] niet is meegeconsolideerd.

In het klaagschrift hebben [naam 1] en [naam 2] dienaangaande gesteld dat laatstgenoemde entiteit een deelneming betreft die juridisch onder DGA [naam 13] valt, maar economisch gezien onder [naam 5] (zoals het geval is bij [naam 7] S.A.). Volgens [naam 1] en [naam 2] was in overleg met de RvC van [naam 5] overeengekomen dat de roerende en onroerende activa vanuit [naam 7] in 2014 fiscaal geruisloos in [naam 8] konden worden ondergebracht. Tevens zouden hierin de via de directeur van Polska S.A. verworven grondposities worden ondergebracht. [naam 1] en [naam 2] wijzen erop dat de hiertoe verstrekte lening in de jaarrekening van [naam 5] is vermeld. [naam 1] en [naam 2] verwijten [naam 3] dat hij deze situatie niet heeft onderzocht, terwijl hij er getuige het accountantsverslag van 26 juni 2013 al in 2013 van op de hoogte was. In deze rapportage over de uitkomsten van de controle 2012 is vermeld (op bladzijde 11): "Management heeft aangegeven dat de roerende en onroerende zaken van [naam 7] S.A. vanaf 2014, evenals in Nederland, onder te willen brengen in een aparte entiteit [naam 9] . Deze overdracht zal fiscaal geruisloos verlopen."

In reactie op dit verwijt heeft [naam 3] in zijn verweerschrift gesteld dat de activa van [naam 7] terecht niet in de jaarrekening 2013 van [naam 5] zijn geconsolideerd. Volgens [naam 3] had de inbreng van het onroerend goed eind 2013 nog niet plaatsgevonden. Voorts had [naam 5] formeel en feitelijk ook geen zeggenschap, zodat er op die grond evenmin reden was om te consolideren. Voor zover [naam 3] ten tijde van het indienen van zijn verweerschrift bekend, is het onroerend goed nog steeds geen eigendom van [naam 5] , omdat daar toestemming van de [land] overheid voor nodig is die nog steeds niet is verkregen.

Naar het oordeel van het College kan, gelet op het verweer van [naam 3] , niet worden geconcludeerd dat [naam 3] op dit punt tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. [naam 1] en [naam 2] hebben niet duidelijk gemaakt waarom [naam 8] geacht moet worden deel uit te maken van [naam 5] oftewel van de 'groep' als bedoeld in artikel 2:24b van het BW, zijnde een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden. Ook hebben zij niet bestreden dat de activiteiten op grond waarvan deze vennootschap naar hun mening economisch gezien tot de groep zou moeten worden gerekend in 2013 feitelijk niet hebben plaatsgevonden. Hoewel de accountantskamer ook op dit deel van klachtonderdeel a had moeten ingaan, ziet het College hierin geen aanleiding de bestreden uitspraak niet in stand te laten.

Klachtonderdeel b

- 12.1 Dit onderdeel van de klacht betreft het verwijt dat [naam 3] in zijn controleplan had moeten meenemen dat twee aandeelhouders ([naam 1] en [naam 2]) hun aandelen aan [naam 6] B.V. hadden aangeboden en dat totale governance ontbrak. Ten aanzien hiervan heeft de accountantskamer in overweging 4.6.3 van de bestreden uitspraak geoordeeld dat [naam 3] tekort is geschoten bij de risicotaxatie en het nemen van specifieke maatregelen om de controle met voldoende diepgang te verrichten. Hoewel [naam 3] blijkens zijn e-mailbericht van 28 mei 2014 aan de senior manager van het controleteam er blijk van heeft gegeven zich bewust te zijn van aan de controle klevende specifieke aandachtspunten, heeft hij volgens de accountantskamer vanaf de aanvang van zijn controlewerkzaamheden geen contact opgenomen met [naam 1] en/of [naam 2] teneinde inlichtingen in te winnen. Aangezien zij in het boekjaar 2013 respectievelijk operationeel en statutair directeur en financial controller waren van de entiteit waarvan de jaarrekening moest worden gecontroleerd, hadden zij gelet op hun functie en taken binnen de vennootschap, en gelet op de omstandigheden die daarbinnen speelden, noodzakelijke en waardevolle informatie voor de uitvoering van de controle kunnen leveren. Hun afwezigheid wegens ziekte maakt dat naar het oordeel van de accountantskamer niet anders, omdat niet gebleken is dat dit het benaderen van (één van) beiden onmogelijk heeft gemaakt.

- 12.2 Volgens [naam 3] ligt aan dit verwijt ten grondslag dat hij tekort zou zijn geschoten in de

risicotaxatie en het nemen van specifieke maatregelen om de controle met voldoende diepgang te verrichten. De accountantskamer heeft echter niet toegelicht waarin dat tekortschieten zit en, met uitzondering van het contact met [naam 1] en/of [naam 2], geen specifieke maatregelen genoemd. [naam 3] maakt bezwaar tegen een dergelijk breed geformuleerd verwijt, dat in feite op slechts één bezwaar, één mogelijke maatregel is gebaseerd. Uit overweging 4.6.3 van de bestreden uitspraak maakt [naam 3] op dat het niet aan de risicotaxatie schortte, hooguit aan de uitwerking. Naar de mening van [naam 3] is het onbegrijpelijk en onjuist dat hij vanaf de aanvang van zijn werkzaamheden geen contact met [naam 1] en/of [naam 2] zou hebben opgenomen teneinde inlichtingen in te winnen. Hij heeft onweersproken gesteld dat [naam 2] als financial controller binnen [naam 5] nog tot maart 2014 direct aanspreekpunt voor hem was voor kwesties betreffende de jaarrekening en dat zowel [naam 2] als [naam 1] aanwezig waren bij de bespreking op 20 december 2013 van de management-letter 2013 met het bestuur van [naam 5]. [naam 3] wijst erop dat de werkzaamheden voor de balanscontrole niet de start van de controlewerkzaamheden markeren. De balanscontrole is slechts een onderdeel in het geheel van de werkzaamheden. De tussentijdse bevindingen zijn op 20 december 2013 en bij de voorbereiding van die bespreking besproken, in welk kader [naam 2] zijn e-mailbericht van 17 december 2013 stuurde (dat eveneens is besproken). Ten tijde van de toezending van de definitieve management-letter op 20 januari 2014 waren [naam 1] en [naam 2] nog in functie. Voorts bestrijdt [naam 3] het normatieve aspect van het oordeel van de accountantskamer. Er is geen norm die een controlerend accountant voorschrijft dat hij contact dient op te nemen met zieke functionarissen en/of bestuurders. De taken van [naam 1] en [naam 2] zijn door een operationeel bestuurder en een interim-controller overgenomen. Bovendien heeft [naam 3] informatie over het jaar 2013 beoordeeld die nog door [naam 2] was verzameld en opgesteld. Bij de aanvang van de balanscontrole in april 2014 zijn de door [naam 2] opgestelde conceptcijfers als uitgangspunt gehanteerd. Alle door de interim-controller aangebrachte correctieposten zijn beoordeeld. De door [naam 1] en [naam 2] betwiste voorzieningen op de voorraden heeft de interim-controller niet gewijzigd. Het risico dat de algemeen bestuurder (DGA) een te groot overwicht zou hebben, heeft [naam 3] trachten tegen te gaan door de letter of representation ook door de interim-controller te laten ondertekenen. Er was een bevoegd gezag. In die situatie was het volgens [naam 3] ook lastig om gezaghebbende informatie aan te nemen van zieke werknemers die een conflict met de vennootschap hebben. [naam 3] is van mening dat meegewogen dient te worden dat [naam 1] en [naam 2] over stukken en conceptcijfers beschikten. [naam 1] en [naam 2], die geen griepje hadden maar overspannen en/of situationeel arbeidsongeschikt waren, hebben niet het initiatief genomen contact met hem op te nemen om informatie te delen of te vragen. [naam 1] heeft tijdens zijn ziekteperiode zijn raadsman laten bellen over de timing van de controleverklaring. De nu gemaakte opmerkingen zijn toen niet aan de orde gesteld. [naam 3] ziet niet in dat de informatievoorziening aan hem anders zou zijn geweest indien hij zelf met [naam 1] en [naam 2] contact had opgenomen.

- 12.3 Het College ziet niet in dat het in omstandigheden als in dit geval aan de orde – de spanningen binnen het bestuur en/of het management (en tussen de aandeelhouders) van de te controleren entiteit waren kennelijk zodanig opgelopen dat [naam 1] en [naam 2] met (zware) burn-out ziek thuis zaten – aangewezen was dat [naam 3] na aanvang van zijn controlewerkzaamheden op 26 maart 2014 nog met [naam 1] en/of [naam 2] contact had opgenomen. De feiten genoemd in klachtonderdeel b waren [naam 3] bekend. Dat [naam 1] en [naam 2] hun aandelen ter reflectie aan [naam 6] B.V. hadden aangeboden, heeft hij in zijn e-mailbericht van 28 mei 2014 aan de senior manager van het controleteam vermeld (een bericht waarmee hij er overigens volgens de accountantskamer blijk van heeft gegeven zich bewust te zijn van aan de controle klevende specifieke aandachtspunten). Ook van het verloop binnen de RvC en de achtergrond waartegen ook deze perikelen zich afspeelden was hij op de hoogte. Naar [naam 3] ter zitting van het College onbestreden heeft gesteld, heeft hij tijdens de controle kennis genomen van de inhoud van de brief waarin [naam 15] zijn redenen voor het terugtreden als commissaris uiteen heeft gezet. De accountantskamer heeft ook niet duidelijk gemaakt welke informatie over de twee in klachtonderdeel b genoemde feiten [naam 1] en [naam 2] hadden kunnen geven die een ander licht op de controle van de jaarrekening zou kunnen werpen. Ook voor het overige ziet het College

geen aanleiding voor het oordeel dat [naam 3] de in klachtonderdeel b genoemde feiten onvoldoende in zijn controleplan heeft betrokken.

Naar het oordeel van het College heeft de accountantskamer onderdeel b van de klacht ten onrechte gegrond verklaard. De hiertegen gerichte grief van [naam 3] slaagt.

Klachtonderdeel c

- 13.1 Ten aanzien van klachtonderdeel c – dat het verwijt inhoudt dat de materialiteit in verband met de voorgenomen aandelentransacties verlaagd had moeten worden, aangezien grootaandeelhouder [naam 6] B.V. zich als enig bestuurder van [naam 5] presenteerde en er belang bij had het vermogen en resultaat zo laag mogelijk houden – heeft de accountantskamer in overweging 4.7 van de bestreden uitspraak overwogen dat op grondslag van het klaagschrift en het daartegen gevoerde verweer niet aannemelijk is geworden dat bij de controlewerkzaamheden een onjuiste materialiteit is toegepast.
- 13.2 [naam 1] en [naam 2] stellen dat de accountantskamer hun klacht (geformuleerd op pagina 5 tot en met 9 van het klaagschrift) dat [naam 3] gezien de omstandigheden van het geval en het bepaalde in de NVCOS een wijziging in de planningsmaterialiteit had moeten laten plaatsvinden, ten onrechte niet heeft beoordeeld. Volgens [naam 1] en [naam 2] is uit niets gebleken dat [naam 3] zijn planningsmaterialiteit heeft gewijzigd. Dit terwijl de NVCOS dit wel degelijk afdwingen. Daar [naam 1] en [naam 2] geen inzage kunnen hebben in het controledossier en het controleplan van [naam 3] is het aan laatstgenoemde om aan te tonen dat de planningsmaterialiteit aan de gewijzigde omstandigheden bij [naam 5] is aangepast. Hiervan is vooralsnog niets gebleken.
- 13.3 Het College overweegt dat gegeven het oordeel van de accountantskamer dat niet aannemelijk is geworden dat [naam 3] een verwijt valt te maken, kort gezegd, omdat [naam 3] tegen hetgeen [naam 1] en [naam 2] in hun klaagschrift hebben aangevoerd voldoende heeft ingebracht, het op de weg van [naam 1] en [naam 2] ligt om in hoger beroep op dit in eerste aanleg gevoerde verweer in te gaan. [naam 1] en [naam 2] hebben het hoger beroep op dit onderdeel echter niet toegelicht. Met een herhaling van het in eerste aanleg gestelde maken zij niet alsnog aannemelijk dat bij de controlewerkzaamheden een onjuiste materialiteit is toegepast. Hun grief tegen het ongegrond verklaren van klachtonderdeel c slaagt niet.

14. Maatregel

- 14.1 [naam 3] begrijpt en acht terecht dat de accountantskamer zwaar tilt aan wettelijke controles als hier aan de orde, maar is van mening dat bij het bepalen van de zwaarte van de maatregel had moeten worden meegewogen dat het nu juist ook [naam 1] en [naam 2] zijn die jarenlang (mede)verantwoordelijk zijn geweest voor de financiële informatie van de vennootschap, die informatie over 2013 tot maart 2014 hebben beheerd en thans klagen over onderdelen die zij zelf hebben opgeleverd dan wel waarover zij informatie niet met [naam 3] hebben gedeeld. Volgens [naam 3] rechtvaardigen die omstandigheden dat geen, althans een lichtere maatregel wordt opgelegd.
- 14.2 Volgens [naam 1] en [naam 2] had bij het bepalen van de zwaarte van de op te leggen maatregel moeten meewegen dat de Ondernemingskamer door het handelen van [naam 3] – het ten onrechte afgeven van een goedkeurende controleverklaring – op het verkeerde spoor is gezet. Naar hun mening blijkt uit hetgeen de Ondernemingskamer ten aanzien van de jaarrekening 2013 in de beschikking van 5 maart 2015 heeft overwogen (overwegingen 3.6 en 3.7), dat die goedkeurende controleverklaring mede en waarschijnlijk van doorslaggevende betekenis is geweest bij de beslissing om geen onderzoek te gelasten. Inmiddels is echter gebleken dat voor een goedkeurende verklaring geen deugdelijke grondslag aanwezig was. Daarnaast is gebleken dat de resultaatontwikkeling door managementfalen inderdaad desastreus

is, hetgeen inmiddels door de ongecontroleerde cijfers van [naam 5] over de jaren 2014 en 2015 wordt bevestigd. Als [naam 3] zijn werk goed had gedaan, was het verschil in resultaat tussen 2013 en 2014 veel extremer geweest. Ook is de Ondernemingskamer volgens [naam 1] en [naam 2] misleid in de aanwezige tendens van gezond rendement met een netto winst van één miljoen euro in 2013 naar een verlies van een half miljoen euro in 2014, in plaats van de nu gerapporteerde marginale winstdaling van een half miljoen euro in 2013 naar een bescheiden winst in 2014. Tot slot zijn er na 2013 verschillende activa voor een te lage (boek)waarde aan de onderneming onttrokken, waaronder de woonhuizen in [land] , dan wel is de feitelijke waardering hiervan niet op een correcte wijze tot uitdrukking gekomen in de jaarrekening 2013. Hierin heeft [naam 3] volgens [naam 1] en [naam 2] feitelijk gefaciliteerd door onder meer in te stemmen met een waardering van het onroerend goed tegen historische kostprijs in plaats van de fors hogere actuele waarde alsmede de waardering van voorraden onder de al begin 2014 zichtbare directe opbrengstwaarde.

14.3 Het College overweegt dat hetgeen [naam 1] en [naam 2] ten aanzien van de beschikking van 5 maart 2015 hebben gesteld feitelijke grondslag mist. In deze beschikking heeft de Ondernemingskamer met betrekking tot de jaarrekening 2013 overwogen dat de ongerechtigheid ten aanzien van de toekenning van de additionele managementfee van onvoldoende gewicht is om het enquêteverzoek toe te wijzen. Verder heeft [naam 16] B.V., de persoonlijke houdstermaatschappij van [naam 1] , volgens de Ondernemingskamer niet toegelicht welke vragen er met betrekking tot die jaarrekening nog bij haar leven, terwijl dat wel op haar weg had gelegen, en is voor het overige niet gebleken en evenmin aannemelijk gemaakt dat de op 23 oktober 2014 vastgestelde jaarrekening gebrekkig is. Anders dan [naam 1] en [naam 2] menen, heeft de door [naam 3] afgegeven goedkeurende verklaring bij de beslissing om geen enquête te gelasten geen doorslaggevende rol gespeeld.

Ook het betoog van [naam 3] slaagt niet. [naam 3] heeft niet aannemelijk gemaakt dat [naam 1] en [naam 2] in de informatievoorziening een zodanige rol hebben gespeeld dat fouten in de controle van de jaarrekening niet of in mindere mate aan hem zouden zijn toe te rekenen.

Uit het voorgaande volgt dat [naam 3] het verwijt treft dat hij in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid heeft gehandeld door na te laten in de geconsolideerde jaarrekening 2013 van [naam 5] de stelselwijziging van de waardering van het onroerend goed van [naam 5] in [land] toe te lichten. Tevens heeft [naam 3] in strijd met dit fundamentele beginsel gehandeld door bij de controle van de ten laste van [naam 5] geboekte additionele managementfee aan [naam 13] niet te onderkennen dat de formele besluitvorming over de toekenning van deze vergoeding niet aan [naam 6] B.V toekwam en, ook indien hij zich hiervan wel degelijk bewust was, deze boeking te aanvaarden. Het College acht, met name gezien laatstgenoemd verwijt, passend en geboden [naam 3] de maatregel van waarschuwing op te leggen.

15. Conclusie

15.1 De slotsom is dat het hoger beroep van [naam 3] gegrond is voor zover de accountantskamer gegrond heeft verklaard het verwijt vervat in klachtonderdeel a dat hij in het kader van de controle van de waardering van de voorraden onvoldoende controlemaatregelen heeft ingezet. Het hoger beroep van [naam 3] is tevens gegrond voor zover gericht tegen de gegrondverklaring van het verwijt in klachtonderdeel b dat hij tekort is geschoten bij de risicotaxatie en het nemen van specifieke maatregelen om de controle met voldoende diepgang te verrichten, doordat hij na aanvang van de controlewerkzaamheden geen contact met [naam 1] en/of [naam 2] heeft opgenomen. Het hoger beroep van [naam 3] slaagt eveneens voor zover hij een lichtere maatregel heeft bepleit.

De hoger beroepen van [naam 1] en [naam 2] zijn ongegrond.

De uitspraak van de accountantskamer, voor zover in hoger beroep aan de orde, dient te worden vernietigd.

Het College zal de zaak zelf afdoen en klachtonderdeel a, voor zover dat het hiervoor weergegeven verwijt omvat, en klachtonderdeel b ongegrond verklaren. Tevens zal het College aan [naam 3] de maatregel van waarschuwing opleggen.

16. De beslissing op deze hoger beroepen berust mede op hoofdstuk V van de Wet tuchtrechtspraak accountants.

Beslissing

Het College:

- verklaart het hoger beroep van [naam 3] gegrond voor zover de accountantskamer de onder 15.1 van deze uitspraak genoemde klachtonderdelen gegrond heeft verklaard en aan [naam 3] de maatregel van berisping heeft opgelegd;
- vernietigt de bestreden tuchtuitspraak in zoverre;
- verklaart klachtonderdeel a, voor zover dat het verwijt genoemd onder 15.1 van deze uitspraak betreft, en klachtonderdeel b ongegrond;
- legt [naam 3] de maatregel van waarschuwing op;
- verklaart de hoger beroepen van [naam 1] en [naam 2] ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.M. Smorenburg, mr. W.E. Doolaard en mr. W.A.J. van Lierop, in aanwezigheid van mr. C.G.M. van Ede, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 20 september 2017.

w.g. M.M. Smorenburg w.g. C.G.M. van Ede