

# ECLI:NL:CBB:2024:451

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	09-07-2024
Datum publicatie	09-07-2024
Zaaknummer	21/471
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Hoger beroep tegen uitspraak van de accountantskamer (ECLI:NL:TACAKN:2021:19). De accountant heeft goedkeurende controleverklaringen afgegeven bij de jaarrekeningen van een tweetal vennootschappen waarvan één later failliet gaat. Het hoger beroep van de accountant wordt gegrond verklaard en de bestreden tuchtspraak vernietigd voor zover voor zover daarin een aantal klachtonderdelen (deels) gegrond zijn verklaard en voor zover het de opgelegde maatregel van doorhaling van de inschrijving van de accountant betreft. Eén klachtonderdeel wordt deels gegrond verklaard. Het CBB legt aan de accountant de maatregel van waarschuwing op.
Wetsverwijzingen	Wet tuchtrechtspraak accountants
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

## Uitspraak

uitspraak

---

### COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummer: 21/471

#### uitspraak van de meervoudige kamer van 9 juli 2024 op het hoger beroep van:

**[naam 1] RA ( [naam 1] ), kantoorhoudende te [plaats 1] ,**

(gemachtigden: mr. drs. J.F. Garvelink en mr. D.C. Theunis),

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 5 maart 2021 waarbij is beslist op een klacht, ingediend tegen [naam 1] door:

**mr. M.J.R. Jansen** (de curator), kantoorhoudende te [plaats 2] , in zijn hoedanigheid van curator in het faillissement van [naam 2] B.V. ( [naam 2] ).

## Procesverloop in hoger beroep

[naam 1] heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 5 maart 2021, met nummer 20/432 Wtra AK ([www.tuchtrecht.nl](http://www.tuchtrecht.nl), ECLI:NL:TACAKN:2021:19).

De curator heeft een schriftelijke reactie op het hogerberoepschrift gegeven.

De zitting was op 23 april 2024. [naam 1] heeft aan de zitting deelgenomen, bijgestaan door zijn gemachtigden. De curator heeft voorafgaand aan de zitting bericht niet ter zitting te zullen verschijnen en zijn reactie op het hogerberoepschrift in te trekken.

## 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. Het College volstaat met het volgende.
- 1.2 [naam 1] is sinds 17 september 1997 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij is werkzaam bij [naam 3] ( [naam 3] ) te [plaats 1] .
- 1.3 [naam 2] was een aannemersbedrijf dat zich bezighield met het leveren en fabriceren van geluidschermen en gevelbekleding. Enig bestuurder en enig aandeelhouder van [naam 2] was [naam 4] B.V. ( [naam 4] ). [naam 4] was daarnaast enig bestuurder en enig aandeelhouder van [naam 5] B.V. ( [naam 5] ), een zustersvennootschap van [naam 2] . [naam 4] vormde tezamen met haar dochtermaatschappijen [naam 2] en [naam 5] een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. [naam 4] was tevens aandeelhouder van [naam 6] B.V. ( [naam 6] ).
- 1.4 Tot 29 januari 2015 waren de zelfstandig bevoegd bestuurders van [naam 4] : [naam 7] B.V. ( [naam 7] ), waarvan [naam 8] middellijk aandeelhouder was; [naam 10] B.V. ( [naam 10] ), de persoonlijke vennootschap van [naam 11] ( [naam 11] ); en [naam 12] B.V. ( [naam 12] ), de persoonlijke vennootschap van [naam 13] . De aandelen [naam 4] werden gehouden door de hiervoor genoemde persoonlijke vennootschappen van [naam 11] , [naam 13] en [naam 8] . Met ingang van 29 januari 2015 is [naam 7] teruggetreden als bestuurder.
- 1.5 [naam 2] , [naam 4] en [naam 5] waren niet controleplichtig. Met betrekking tot de jaarrekeningen hebben tot en met 2015 vrijwillige controles plaatsgevonden.
- 1.6 [naam 1] heeft als externe accountant de jaarrekeningen 2013 tot en met 2015 van [naam 2] en [naam 4] gecontroleerd. Hij had daartoe een doorlopende controleopdracht. [naam 1] heeft goedkeurende controleverklaringen afgegeven bij de jaarrekeningen van 2013, 2014 en 2015.
- 1.7 Op 24 mei 2017 is [naam 2] op eigen verzoek failliet verklaard. [naam 4] en [naam 5] zijn niet failliet verklaard.
- 1.8 Naar aanleiding van het faillissement van [naam 2] is de curator een onderzoek gestart naar de oorzaken van het faillissement en naar de financiële verslaggeving van [naam 2] .

1.9 De curator heeft op 26 februari 2020 bij de accountantskamer onderhavige klacht ingediend tegen [naam 1] .

### **Uitspraak van de accountantskamer**

2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, welke weergave door partijen niet wordt bestreden, luidt als volgt. [naam 1] heeft volgens de curator gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. De curator maakt [naam 1] de volgende verwijten:

a. [naam 1] is bij de controle van de jaarrekeningen 2013 t/m 2015 van [naam 2] onvoldoende professioneel-kritisch geweest op het punt van de (mogelijke) verplichtingen jegens [naam 14] B.V. ( [naam 14] ), die stelde een vordering van 1.900.000,- op [naam 2] te hebben uit hoofde van wanprestatie;

b. [naam 1] heeft de door het management gehanteerde continuïteitsveronderstelling in de jaarrekeningen 2013 tot en met 2015 onvoldoende professioneel-kritisch beoordeeld;

c. [naam 1] is onvoldoende professioneel-kritisch geweest ten aanzien van de in de (geconsolideerde) jaarrekeningen 2013 tot en met 2015 van [naam 4] gehanteerde consolidatiekring;

d. [naam 1] heeft de volwaardigheid van de vordering van [naam 2] op [naam 15] B.V. ( [naam 15] ) onvoldoende gecontroleerd;

e. [naam 1] heeft niet gecontroleerd of de vorderingen van [naam 2] op participanten en deelnemingen in de jaarrekeningen van [naam 2] en [naam 4] 2013 tot en met 2015 wel konden worden geïnd;

f. [naam 1] heeft de betalingen aan [naam 8] uit hoofde van management fee en het verhullen ervan onvoldoende gecontroleerd;

g. [naam 1] heeft de deelneming van [naam 4] in [naam 6] in de jaarrekening 2013 onvoldoende gecontroleerd;

h. [naam 1] heeft onvoldoende controlewerkzaamheden verricht ten aanzien van de waardering in de jaarrekeningen 2013 t/m 2015 van de bij [naam 2] geactiveerde [naam 15] - machines;

i. [naam 1] is onvoldoende onafhankelijk geweest.

2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klachtonderdelen b sub 1, f, g en h ongegrond verklaard, de klachtonderdelen a, b sub 2, c, d (deels), e (deels), i sub 1 (deels) en i sub 2 gegrond verklaard en aan [naam 1] de maatregel opgelegd van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand.

2.3 De accountantskamer heeft daarbij in aanmerking genomen dat [naam 1] als controlerend accountant in meerdere opzichten en meerdere keren heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. [naam 1] heeft ook onvoldoende afstand tot zijn cliënten gehouden en zich intensief bemoeid met hun wel en wee, hoewel zijn positie als controlerend accountant hem daarvan had behoren te weerhouden. [naam 1] had kunnen en behoren in te zien dat de duur van zijn betrokkenheid als controlerend accountant vanaf het jaar 2000 op enig moment tot een wisseling van de wacht had moeten leiden. De accountantskamer heeft ook meegewogen dat [naam 1] niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld.

## Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3 Het hoger beroep is gericht tegen het (gedeeltelijk) gegrond verklaren van klachtonderdelen a, b, c, d, e en i door de accountantskamer, en tegen de opgelegde maatregel. Het College zal hierna aan de hand van genoemde klachtonderdelen de door [naam 1] opgeworpen hogerberoepsgronden bespreken.

### Klachtonderdeel a (de verplichtingen jegens [naam 14] )

4.1 De accountantskamer heeft klachtonderdeel a gegrond verklaard. Volgens de accountantskamer heeft [naam 1] onvoldoende onderzoek gedaan naar een mogelijke schadeclaim van afnemer [naam 14] en naar de vraag of deze claim relevant was voor de jaarrekeningen van [naam 2] .

4.2 In zijn eerste hogerberoepsgrond stelt [naam 1] dat de accountantskamer in haar uitspraak de entiteiten [naam 2] en [naam 5] door elkaar heeft gehaald. Niet [naam 2] maar [naam 5] had een geschil met [naam 14] .

[naam 1] is op de hoogte geraakt van het dispuut met [naam 14] door een conceptbrief van 17 februari 2014 van [naam 19] aan de [naam 20] . Het management heeft echter verklaard dat het geschil betrekking had op [naam 5] en bovendien was de verwachting dat het geschil minnelijk zou worden opgelost. Voor [naam 1] was er op grond van alle bij hem bekende feiten en omstandigheden geen enkele aanleiding om een mogelijke claim op [naam 2] nader te onderzoeken. Daarbij is [naam 1] nooit op de hoogte gesteld van de aan het management gerichte brieven van 6 juni 2013 en 11 december 2013, waarin [naam 14]

[naam 2] h.o.d.n. [naam 16] aansprakelijk stelde op grond van wanprestatie bij het [naam 17] . Nu hij ook op andere wijze niet bekend kon zijn met een (mogelijke) claim tegen [naam 2] , kon hij deze ook niet betrekken bij de controle van de jaarrekeningen.

4.3.1 Het College stelt op grond van de stukken vast dat [naam 14] en [naam 16] op 9 februari 2011 een overeenkomst hebben gesloten voor het ontwerpen, leveren en aanbrengen van hittebestendige wandtegels voor het [naam 17] . De wandtegels werden afgenomen van een Brits bedrijf, vervolgens doorgeleverd en bij [naam 14] gefactureerd. [naam 14] heeft bij brief van 6 juni 2013 [naam 2] h.o.d.n. [naam 16] aansprakelijk gesteld vanwege het niet nakomen van verplichtingen (wanprestatie), omdat de wandtegels onvoldoende hittebestendig zouden zijn gebleken.

4.3.2 Naar het oordeel van het College gaat de accountantskamer, door te overwegen dat het voor de beoordeling van dit klachtonderdeel niet bepalend is met welke entiteit [naam 14] de samenwerkingsovereenkomst is aangegaan, er ten onrechte aan voorbij dat [naam 1] de controlerend accountant was van [naam 2] (en niet van [naam 5] ).

Uit de stukken blijkt dat het management in de correspondentie over [naam 14] de namen van verschillende onder de [naam 18] vallende vennootschappen door elkaar heeft gebruikt. Niet is echter vast komen te staan dat [naam 1] bekend was met de brieven aan het management waarin [naam 14] in 2013 (aanvankelijk) [naam 2] h.o.d.n. [naam 16] aansprakelijk stelde. Ook anderszins is niet gebleken dat [naam 1] al dan niet door mededelingen van het management bij zijn controle uit had moeten gaan van een (mogelijke) claim tegen [naam 2] , in plaats van tegen [naam 5] .

Dat de claim inderdaad betrekking had op [naam 5] wordt nog eens bevestigd door het vonnis van de Raad van Arbitrage voor de Bouw van 19 december 2017, waarin is geoordeeld dat [naam 5] B.V. h.o.d.n. [naam 16] aansprakelijk is voor de schade van [naam 14] en is veroordeeld tot vergoeding van deze schade.

Gezien het vorenstaande kan volgens het College niet worden geoordeeld dat [naam 1] bij de controles van de jaarrekeningen van [naam 2] onvoldoende professioneel-kritisch is geweest door hierin een (mogelijke) claim van [naam 14] op [naam 2] niet te vermelden.

De eerste hogerberoepsgrond slaagt.

#### Klachtonderdeel b (de gehanteerde continuïteitsveronderstelling)

5.1 De accountantskamer heeft op basis van hoofdstuk 5 van het klaagschrift klachtonderdeel b in twee van elkaar te onderscheiden verwijten gesplitst, waarbij sub 1 (beoordeling van de continuïteitsvoorstelling) ongegrond is verklaard.

Het hoger beroep richt zich alleen tegen de (gedeeltelijke) gegrondverklaring van klachtonderdeel b sub 2.

*Klachtonderdeel b, sub 2 (de rol van [naam 1] bij het beweerdelijk antedateren van de overeenkomst tot overdracht van de machines van [naam 15] aan [naam 2] )*

5.2 De accountantskamer heeft in de bestreden uitspraak geoordeeld dat [naam 1] in een e-mail van 17 februari 2015 niet had mogen adviseren voor eind 2014 de verkoop van de machines van [naam 15] te formaliseren. Op zichzelf bestaat er volgens de accountantskamer geen bezwaar tegen dat de overdracht van de machines met terugwerkende kracht heeft plaatsgevonden, maar de overeenkomst had gedateerd moeten worden op de datum waarop die is ondertekend. Die datum lag ergens in februari 2015 en was niet 31 december 2014. [naam 1] heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, omdat hij wist dat de overeenkomst was geantedateerd en aan het management had moeten meedelen dat de datering van de overeenkomst niet acceptabel was.

5.3 [naam 1] heeft in zijn tweede hogerberoepsgrond betoogd dat de accountantskamer de klacht op ongeoorloofde wijze heeft uitgebreid door het klachtonderdeel aan te vullen met een nieuw verwijt over de rol die [naam 1] zou hebben gehad bij het antedateren van een overeenkomst tussen [naam 2] en [naam 15]. De curator heeft in het oorspronkelijke klaagschrift niet geklaagd dat [naam 1] het management zou hebben geadviseerd om de verkoop van de [naam 15]-machines met terugwerkende kracht te formaliseren voor eind 2014. In de klacht wordt slechts - terloops - genoemd dat de datum van ondertekening van de overeenkomst tot overdracht op advies van [naam 1] zou zijn geantedateerd. De accountantskamer heeft dit klachtonderdeel b sub 2 daarom ten onrechte (deels) gegrond verklaard.

[naam 1] heeft overigens ook feitelijk nooit geadviseerd om de verkoop voor eind 2014 te formaliseren, omdat dit besluit eind 2014 al door het management was genomen. Hij heeft slechts geadviseerd dit reeds genomen besluit zekerheidshalve te formaliseren door middel van een vaststellingsovereenkomst. Een concept hiervan is aan hem opgestuurd en hij heeft daarop aangegeven dat bij een verwerking van facturen in een overeenkomst per 31 december 2014, geen facturen uit 2015 kunnen worden opgenomen. Dat deze overeenkomst door de opsteller(s) abusievelijk is gedateerd op de datum van de transactie (31 december 2014), in plaats van op de datum in februari 2015 waarop deze werd ondertekend, heeft [naam 1] niet opgemerkt. Hiervoor kan hij echter niet verantwoordelijk worden gehouden.

5.4 Het College begrijpt uit de stukken dat het management op enig moment heeft besloten dat [naam 15] dat te kampen had met tegenvallende financiering enkele door haar eerder aangekochte productiemachines zou verkopen aan [naam 2]. Hiertoe werd een overeenkomst tot overdracht opgesteld, met als datum van ondertekening 31 december 2014, terwijl de overeenkomst in werkelijkheid pas in februari 2015 werd ondertekend.

In het klaagschrift van de curator (onder 5.2.31) staat dat [naam 1] zou hebben geadviseerd met terugwerkende kracht een overeenkomst te sluiten waarbij de indruk werd gewekt dat de machines reeds ultimo 2014 aan [naam 2] waren overgedragen, terwijl dit niet het geval was, en dat er dus een

overeenkomst werd geantedateerd.

Nu zowel de curator als diens advocaat in staat moeten worden geacht een tuchtklacht tegen een accountant op een precieze manier te formuleren, kan hier naar het oordeel van het College niet anders uit worden afgeleid dan dat [naam 1] in de klacht wordt verweten te hebben geadviseerd de overeenkomst te (laten) antedateren. Van een uitbreiding van de klacht is naar het oordeel van het College dan ook geen sprake. Echter, anders dan de accountantskamer meent, is niet gebleken dat [naam 1] wist dat de overeenkomst was geantedateerd of dat hij het management zou hebben geadviseerd om op de overeenkomst een andere datum te vermelden dan de datum van ondertekening. Zoals ook de accountantskamer terecht opmerkt, is het antedateren van een overeenkomst juridisch niet toelaatbaar, maar was de overdracht van de machines van [naam 15] aan [naam 2] met terugwerkende kracht tot 31 december 2014 op zichzelf wel toegestaan. [naam 1] heeft, door (uitsluitend) te adviseren de machines van [naam 15] met terugwerkende kracht over te dragen aan [naam 2] en daartoe een besluit te formaliseren dan ook niet tuchtrechtelijk verwijtbaar gehandeld.

De tweede hogerberoepsgrond slaagt.

#### Klachtonderdeel c (de door [naam 4] gehanteerde consolidatiekring)

6.1 In de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer in 4.4.4 (onder meer) het volgende overwogen:

De in zijn verweerschrift en ter zitting gestelde feiten en omstandigheden die tot zijn slotsom leiden dat de consolidatie van de financiële gegevens van [naam 15] niet hoefde plaats te vinden, heeft betrokkene niet, ook niet gedeeltelijk, opgenomen in het "Werkprogramma Consolidatie" met betrekking tot de controlejaren 2013 t/m 2015. De Accountantskamer kan daardoor niet vaststellen of betrokkene destijds zijn beoordeling op dit punt zorgvuldig en vakbekwaam heeft gedaan.

6.2 In zijn derde hogerberoepsgrond stelt [naam 1] zich op het standpunt dat er geen verplichting bestaat om alle (mogelijk) relevante feiten en omstandigheden in het Werkprogramma Consolidatie op te nemen en dat Standaard 230 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) dit ook niet voorschrijft. Ten aanzien van de consolidatiekring behoefde in dit geval alleen de kern van de afwegingen te worden vastgelegd. Hij heeft hierover voldoende vastgelegd in de controledossiers en verwijst daarnaast naar de door hem overgelegde Checklists Consolidatie 2013, 2014 en 2015. Ten slotte wijst [naam 1] op een aantal redenen waarom [naam 15] juist niet meegeconsolideerd kon worden.

6.3 Het College overweegt dat klachtonderdeel c ziet op de vraag of door [naam 1] voldoende controlewerkzaamheden zijn verricht om vast te stellen of naast [naam 2] en [naam 5] ook [naam 15] in de consolidatiekring van [naam 4] had behoren te worden opgenomen en of die werkzaamheden door hem behoorlijk zijn vastgelegd. Hieruit volgt dat het bij dit klachtonderdeel niet gaat om de vraag of [naam 15] al dan niet had moeten worden meegeconsolideerd. [naam 4] heeft ervoor gekozen om [naam 15] niet mee te consolideren. Volgens [naam 1] was dit een juiste keuze omdat [naam 15] een separate entiteit was en los stond van de [naam 18]. [naam 4] kon geen zeggenschap uitoefenen over [naam 15] en had ook niet de leiding over [naam 15]. [naam 1] heeft de kern van de afwegingen die hij heeft gemaakt over de door [naam 4] gehanteerde consolidatiekring vastgelegd en aangekruist in de Checklists Consolidatie voor de jaren 2013, 2014 en 2015. Daarbij was er volgens [naam 1], gelet op zijn bevindingen over [naam 15], geen aanleiding om over het niet meeconsolideren van [naam 15] iets op te nemen. De relevante vennootschappen heeft hij vermeld. De accountantskamer heeft in haar uitspraak niet nader aangegeven wat (en op grond waarvan) [naam 1] nog meer had moeten vastleggen over de gehanteerde consolidatiekring.

Ook de derde hogerberoepsgrond slaagt.

#### Klachtonderdeel d (de volwaardigheid van de vordering van [naam 2] op [naam 15])

7.1

De accountantskamer heeft klachtonderdeel d gegrond verklaard voor zover het betreft de controle van de jaarrekeningen 2013 en 2014. Volgens de accountantskamer is in het controledossier van [naam 1] over de volwaardigheid van de vordering van [naam 2] op [naam 15] niets opgenomen, zodat niet kan worden vastgesteld dat hij de volwaardigheid van de vordering van [naam 15] daadwerkelijk en voldoende heeft gecontroleerd. Door zijn nalaten heeft [naam 1] gehandeld in strijd met Standaard 230.8.

7.2 In zijn vierde hogerberoepsgrond heeft [naam 1] aangevoerd dat een controlerend accountant pas indien gereede twijfel bestaat over de volwaardigheid van een bepaalde vordering, een nadere beoordeling hoeft te geven. Van gereede twijfel over de volwaardigheid van de vordering van [naam 2] op [naam 15] was in 2013 en 2014 geen sprake. In het Werkprogramma Debiteuren 2013 en 2014, dat bij zijn hogerberoepschrift is overgelegd, heeft [naam 1] vastgelegd dat de vordering op [naam 15] niet hoefde te worden afgewaardeerd en de voorziening volledig was verantwoord. Volgens [naam 1] bestaat er geen verplichting om alle denkbare feiten en omstandigheden in een werkprogramma op te nemen. NV COS Standaard 230.8 schrijft dit ook niet voor. Een reden voor aanvullend onderzoek heeft zich pas in 2015 voorgedaan en daarom is de volwaardigheid van de vordering in die jaarrekening wel nader gecontroleerd.

7.3 Het College overweegt dat de curator in klachtonderdeel d, zoals onbetwist weergegeven door de accountantskamer, heeft geklaagd dat [naam 1] de volwaardigheid van de vordering van [naam 2] op [naam 15] onvoldoende heeft gecontroleerd. Dit is een materiële (inhoudelijke) klacht en ziet niet op handelen in strijd met Standaard 230.8. Uit het in hoger beroep overgelegde Werkprogramma Debiteuren 2013 en 2014 blijkt dat [naam 1] de volwaardigheid van de vordering wel heeft gecontroleerd, zodat het klachtonderdeel ten aanzien van deze jaren ten onrechte gegrond is verklaard.

De vierde hogerberoepsgrond slaagt.

#### Klachtonderdeel e (vorderingen van [naam 2] op participanten en deelnemingen)

8.1 De accountantskamer heeft klachtonderdeel e (grotendeels) gegrond verklaard, omdat de in het verweerschrift opgenomen uiteenzetting, toelichting en onderbouwing van [naam 1] dat de controle van de vorderingen heeft plaatsgevonden, niet met stukken uit het controledossier is onderbouwd. Daardoor kan niet worden vastgesteld of en zo ja in welke mate de controle is uitgevoerd en welke informatie daarbij is gebruikt. Ook op dit punt heeft [naam 1] volgens de accountantskamer Standaard 230.8 geschonden.

8.2 [naam 1] stelt in zijn vijfde hogerberoepsgrond dat de accountantskamer in haar uitspraak ten onrechte voorbij is gegaan aan zijn verweer dat het hier ging om gemakkelijke en overzichtelijke vorderingen op de eigen aandeelhouders, zonder grote risico's. [naam 1] heeft in hoger beroep de aansluitingen uit de jaren 2013, 2014 en 2015 ingebracht, waarin alle vorderingen zijn opgenomen. Hij heeft zich ervan vergewist dat de (rekening-courant)vorderingen en/of schulden aan [naam 2] zouden kunnen worden afgelost door [naam 9], [naam 12] en [naam 4]. Standaard 230.8 vereist niet dat alle controle-informatie in het controledossier wordt vastgelegd, zeker als het gaat om overzichtelijke vorderingen waarbij weinig risico bestaat.

8.3 Het College overweegt dat niet in geschil is dat enkele van de hier bedoelde vorderingen boven de gehanteerde materialiteitsgrens uitkwamen. [naam 1] heeft in hoger beroep de van toepassing zijnde aansluitingen overgelegd, waaruit blijkt dat hij zijn oordeel dat de desbetreffende vorderingen volwaardig waren, wel degelijk heeft toegelicht en onderbouwd. Naar het oordeel van het College valt daarom niet in te zien waarom [naam 1] op dit punt tuchtrechtelijk verwijtbaar zou hebben gehandeld. De vijfde hogerberoepsgrond slaagt.

#### Klachtonderdeel i ([naam 1] is onvoldoende onafhankelijk geweest)

9.1 De accountantskamer heeft ook klachtonderdeel i in twee van elkaar te onderscheiden standpunten gesplitst, te weten:

1. [naam 1] heeft zich onvoldoende rekenschap gegeven van de regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants, en
2. [naam 1] is feitelijk onvoldoende onafhankelijk geweest van personen in het management van [naam 4] en [naam 2] , in het bijzonder van de heer [naam 8] .

Het College zal net als de accountantskamer heeft gedaan beide standpunten hierna bespreken als klachtonderdeel i, sub 1, respectievelijk klachtonderdeel i, sub 2.

De accountantskamer heeft het klachtonderdeel op beide punten gegrond verklaard. De op grond van de regelgeving vereiste schriftelijke goedkeuring van de compliance officer voor de controle van de jaarrekeningen 2014 en 2015 ontbrak. Ook heeft [naam 1] de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid als gevolg van zijn langdurige en intensieve betrokkenheid onvoldoende onderkend.

*Klachtonderdeel i sub 1 (onvoldoende rekenschap van de regelgeving met betrekking onafhankelijkheid)*

9.2.1 Volgens [naam 1] heeft de accountantskamer met haar (gedeeltelijke) gegrondverklaring van klachtonderdeel i sub 1 de oorspronkelijke klacht uitgebreid. Er is niet geklaagd over het ontbreken van de schriftelijke goedkeuring van de compliance officer, maar over het feit dat [naam 1] de controlewerkzaamheden heeft voortgezet terwijl zijn kantoor ook andere diensten verrichtte voor [naam 21] c.s. Bovendien valt een hiaat in het compliance stelsel van zijn kantoor een stelsel dat overigens was goedgekeurd door de toezichthouder [naam 1] niet tuchtrechtelijk te verwijten. De Verordening inzake de onafhankelijkheid bij assurance-opdrachten (Vio) is eerst ingevoerd op 1 januari 2014, dus gold destijds nog maar zeer kort.

9.2.2 Artikel 28 Vio luidde (in de periode hier van belang) als volgt:

1 Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor wanneer een onaanvaardbaar risico van vertrouwdsheid of eigenbelang ontstaat als gevolg van langdurige betrokkenheid van een key assurance-partner of een ander senior lid van het assurance-team bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij.

2 Na een periode van zeven aaneengesloten jaren betrokkenheid van een key assurance-partner of een ander senior lid bij een assurance-opdracht voor dezelfde verantwoordelijke partij, zonder dat sprake is van een bedreiging als bedoeld in het eerste lid, onderbouwt de eindverantwoordelijke accountant jaarlijks het ontbreken van een dergelijke bedreiging door:

- a. gemotiveerd vast te leggen dat de duur van de betrokkenheid in de gegeven omstandigheden geen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid;
- b. van een door de accountantseenheid aangewezen functionaris die niet betrokken is bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij, schriftelijke goedkeuring van deze vastlegging te verkrijgen;
- c. deze vastlegging en de schriftelijke goedkeuring in het assurance-dossier op te nemen.

9.2.3 Het College stelt vast dat in het klaagschrift de tekst van artikel 28, tweede lid, Vio wordt geciteerd. [naam 1] wordt daarin verder verweten dat hij ondanks dat hij sinds 2005 fungeerde als controlerend accountant de geldende regelgeving over onafhankelijkheid niet heeft gevolgd. Daarom is de accountantskamer niet buiten de klacht getreden door te toetsen aan artikel 28, tweede lid, Vio, ook al is in de klacht niet met zoveel woorden ingegaan op het ontbreken van de in het tweede lid genoemde schriftelijke goedkeuring van de kwaliteitsfunctionaris.

Volgens [naam 1] heeft hij wel contact gehad met de compliance officer van zijn kantoor, maar hij heeft erkend dat een schriftelijke goedkeuring van deze functionaris ontbrak. [naam 1] heeft niet onderbouwd dat het toezichtorgaan expliciet zou hebben toegestaan dat er wat dat betreft



een hiaat in het compliance stelsel van zijn kantoor bestond en dat is ook verder niet gebleken. Daarmee staat vast dat [naam 1] als eindverantwoordelijke accountant de geldende wet- en regelgeving niet correct heeft toegepast.

Omdat de Vio is ingevoerd per 1 januari 2014, volgt het College evenwel het standpunt van [naam 1] dat in het jaar 2014 sprake is geweest van een tijdelijke omissie in het compliance stelsel van het kantoor, zodat het ontbreken van een schriftelijke goedkeuring in het geval van de jaarrekening 2014 weliswaar slordig is, maar in dit geval niet tuchtrechtelijk verwijtbaar wordt geacht. Voor de jaarrekening 2015 kan echter niet meer worden gesproken van een tijdelijke omissie, zodat het ontbreken van een schriftelijke goedkeuring hem voor dat jaar wel kan worden verweten. Daarmee heeft [naam 1] voor wat betreft de jaarrekening 2015 in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en is de klacht op dit punt gegrond.

Gezien het vorenstaande slaagt de zesde hogerberoepsgrond, voor zover het de controle van de jaarrekening 2014 betreft.

*Klachtonderdeel i sub 2 ( [naam 1] was onvoldoende onafhankelijk van personen in het management van [naam 4] en [naam 2] )*

9.3.1 In zijn zevende en laatste hogerberoepsgrond voert [naam 1] aan dat de accountantskamer ook klachtonderdeel i sub 2 heeft uitgebreid. Er is door de curator niet geklaagd over de rolvermenging van adviserend en controlerend accountant. Dit verwijt kwam pas op de zitting bij de accountantskamer aan de orde zodat [naam 1] zich daartegen niet gemotiveerd kon verweren. De Vio staat de combinatie van controleren en adviseren toe. Volgens NBA Handreiking 1131 (Toepassing Vio), heeft een controlerend accountant zelfs een natuurlijke adviesfunctie. Ten slotte heeft [naam 1] het gevaar voor zelftoetsing wel degelijk in ogenschouw genomen, maar deed dit gevaar zich niet voor. Hij vervulde geen beheersfuncties en nam geen deel aan besluitvormingsprocessen. In de checklist werd daarom op goede gronden vastgelegd dat er geen bedreiging was.

9.3.2 Het College overweegt allereerst dat de combinatie van de rol als controlerend accountant en de adviserende rol wel degelijk onder de klacht valt. Zo staat in het klaagschrift (onder meer in 14.1.11) dat [naam 1] in vergaande mate betrokken was bij de wijze waarop [naam 2] en [naam 4] werden bestuurd en het management van adviezen voorzag.

[naam 1] bestrijdt dat hij heeft geparticipeerd in besluitvormingsprocessen, maar erkent als adviseur te hebben opgetreden. Hij wijst er daarbij terecht op dat uit paragraaf 2.6 van NBA-handreiking 1131 volgt dat samenloop van (assurance)dienstverlening en advisering als natuurlijk complement van de assurance functie niet is verboden en juist onderdeel kan uitmaken van de zorgplicht die een accountant ook heeft tegenover zijn cliënten.

Verder kan niet worden geoordeeld dat [naam 1] niet zou hebben onderkend dat in deze samenloop een mogelijke bedreiging kon zijn gelegen en dat daarin het gevaar van zelftoetsing school. Hij heeft in de Onafhankelijkheidschecklist bij de jaarrekeningen 2013 en 2014, als toelichting bij punt 8, opgenomen dat er geen sprake is van een beheersfunctie bij de cliënt. Hetzelfde staat in de Onafhankelijkheidschecklist bij de jaarrekening 2015 onder punt 12.

Het College volgt daarom niet het oordeel van de accountantskamer dat [naam 1] de enkele constatering in de checklist dat er geen bedreigingen van de onafhankelijkheid bleken zonder nadere toelichting heeft gedaan. De zevende hogerberoepsgrond slaagt.

#### Conclusie en maatregel

10 De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is.

De uitspraak van de accountantskamer dient te worden vernietigd, voor zover daarin de klachtonderdelen a, b sub 2, c, d, e, i sub 1 en i sub 2 (deels) gegrond zijn verklaard en voor zover het de opgelegde maatregel van doorhaling van de inschrijving van de accountant in de

registers voor de duur van één maand betreft.

Het College zal de zaak zelf afdoen door klacht i sub 1 gedeeltelijk gegrond te verklaren voor zover het de controle van de jaarrekening 2015 betreft, om de redenen die zijn uiteengezet in 9.2.3, de overige klachtonderdelen ongegrond te verklaren, en aan [naam 1] de maatregel van waarschuwing opleggen. Deze maatregel acht het College, gelet op de aard en ernst van de geconstateerde overtreding, passend en geboden.

11 De beslissing op dit hoger beroep berust mede op hoofdstuk V van de Wet tuchtrechtspraak accountants.

## **Beslissing**

Het College:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de bestreden tuchtspraak voor zover voor zover daarin de klachtonderdelen a, b sub 2, c, d, e, i sub 1 en i sub 2 (deels) gegrond zijn verklaard en voor zover het de opgelegde maatregel van doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand betreft;
- verklaart de klachtonderdelen a, b sub 2, c, d, e en i sub 2 ongegrond;
- verklaart klachtonderdeel i sub 1 deels gegrond, voor zover het de controle van de jaarrekening 2015 betreft;
- legt aan [naam 1] de maatregel van waarschuwing op.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.M. Smorenburg, mr. J.L. Verbeek en mr. H.S.J. Albers, in aanwezigheid van mr. H.G. Egter van Wissekerke, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 9 juli 2024.

w.g. M.M. Smorenburg w.g. H.G. Egter van Wissekerke