

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 15/1408 en 15/1409 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers 15/1408 en 15/1409 Wtra AK van 25 maart 2016 van**

de besloten vennootschap **X1 B.V.**,  
gevestigd te [plaats1],  
**KLAAGSTER**,  
vertegenwoordigd door haar directeur en medeklager,  
**X2**,  
**KLAGER**, en samen te noemen **K L A G E R S**,

t e g e n

1. **Y1 MBA**,  
accountant-administratieconsulent,  
kantoorhoudende te [plaats2],  
raadvrouw: mr. N.E.N. de Louwere,
2. **Y2**,  
accountant-administratieconsulent,  
kantoorhoudende te [plaats3],  
raadsman: mr. G. Kattenberg,

#### **B E T R O K K E N E N .**

#### **1. Het verloop van de procedure**

- 1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:
  - het op 3 juli 2015 ingekomen klaagschrift van 30 juni 2015 met bijlagen;

- de op 20 augustus 2015 ingekomen brief van 19 augustus 2015 van betrokkene Y2 met bijlagen;
- de op 30 september 2015 ingekomen brief van klagers van dezelfde datum met bijlage;
- het op 2 november 2015 ontvangen verweerschrift van dezelfde datum van betrokkene Y1 met bijlagen;
- de op 2 november 2015 ontvangen e-mail van betrokkene Y2;
- de op 6 november 2015 ingekomen brief van klagers van 5 november 2015 met nadere bijlagen.

1.2 De Accountantskamer beschikt tevens over kennis van haar - eveneens aan partijen bekende - beslissing op een eerdere tuchtklacht van klagers tegen betrokkenen van 22 mei 2015[1].

1.3 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 20 november 2015 waar zijn verschenen: namens klaagster en voor zichzelf klager Y2, en betrokkene Y1, bijgestaan door mr. N.E.N. de Louwere, advocaat te Waalre, alsmede betrokkene Y2, vergezeld van zijn kantoorgenoot [A] RA en bijgestaan door mr. G. Kattenberg, advocaat te Amsterdam.

1.4 Klagers en betrokkenen hebben ieder voor zich op deze zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht, respectievelijk doen antwoorden en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

## **2. De vaststaande feiten**

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting gaat de Accountantskamer uit van onderstaande feiten, zoals mede al (deels) vastgesteld in bovengenoemde beslissing van de Accountantskamer.

2.1 Het accountantskantoor [B] B.V. te [plaats4] (hierna: [B]) heeft de jaarrekeningen 2010 samengesteld van de vennootschap [C] Holding B.V. (hierna: de Holding) en haar dochtervennootschappen [C] Makelaardij B.V. (hierna: de Makelaardij) en [C] Vastgoeddiensten B.V. (hierna: de Vastgoeddiensten). Deze vennootschappen werden beheerst door [D] (hierna: [D]).

2.2 Klaagster drijft een boekhoud- en administratiekantoor, waarbij de werkzaamheden feitelijk worden verricht door klager. Klagers zijn jarenlang de administrateur en adviseur geweest van de vennootschappen waarin [D] een (indirect) belang had. In dat verband hebben klagers (ook) over de boekjaren 2009 en 2010 de administratie verzorgd van de Holding, de Makelaardij en de Vastgoeddiensten. Klagers stelden ook de voor het samenstellen van de jaarrekeningen benodigde financiële overzichten op en leverden zo nodig ook aanvullende informatie aan.

2.3 Namens [B] heeft betrokkene [Y2] vanaf april 2011 de samenstellings-werkzaamheden voor de jaarrekeningen 2010 van de Holding, de Makelaardij en de Vastgoeddiensten uitgevoerd. Per medio september 2011 heeft hij [B] verlaten. De werkzaamhe-

den voor de Holding, de Makelaardij en de Vastgoeddiensten zijn toen overgedragen aan betrokkene [Y1].

2.4 In verband met een onjuiste vermelding van het adres in de jaarrekening 2010 van de Makelaardij, uitgebracht op 14 september 2011, is deze jaarrekening, op 15 december 2011 opnieuw uitgebracht, waarbij betrokkene [Y1] op dat moment opnieuw een samenstellingsverklaring heeft gegeven, gedagtekend op 15 september 2011. Op 15 december 2011 heeft betrokkene [Y1] eveneens de jaarrekening 2010 van de Holding uitgebracht, onder afgifte daarbij van een door hem ondertekende samenstellingsverklaring, eveneens gedagtekend op 15 september 2011.

2.5 Op 24 december 2014 hebben klagers bij de Accountantskamer een klacht (hierna: eerste klacht) ingediend tegen betrokkenen. Deze klacht is behandeld ter zitting op 13 april 2015 en is vervolgens bij beslissing (met nummers 14/3188 en 14/3189) van 22 mei 2015 deels gegrond en deels ongegrond verklaard. Klagers en betrokkenen hebben tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBb), waarop nog niet is beslist.

### **3. De klacht**

3.1 Betrokkenen hebben zich volgens klagers, bij het samenstellen van de jaarrekeningen 2010 van de Makelaardij en de Holding schuldig gemaakt aan jaarrekeningenfraude ofwel boekhoudfraude met als doel om de rekening-courantschuld van de bestuurders weg te werken en schade voor een selectieve groep schuldeisers, bestaande uit familie en vrienden, als gevolg van faillissementen van de vennootschappen te beperken.

### **4. De gronden van de beslissing**

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 51 Wet op de Accountants-administratieconsulenten (oud, hierna: Wet AA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant-administratieconsulent bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet AA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2.1 Betrokkenen hebben zich op het standpunt gesteld dat de onderhavige klacht op grond van zowel het ne bis in idem-beginsel als het beginsel van concentratie van klachten, alsook op grond van het overschrijden van de driejaarstermijn ex artikel 22 Wtra niet ontvankelijk verklaard dient te worden.

4.2.2 Daargelaten de vraag of klagers hun nieuwe klacht binnen de driejaarstermijn, en derhalve tijdig, hebben ingediend, stelt het verweer van betrokkenen de meer principiële vraag aan de orde of klagers, die al eerder een klacht tegen betrokkenen hebben ingediend waarop door de tuchtrechter in eerste aanleg definitief is beslist, opnieuw

een klacht tegen betrokkenen mogen indienen, en zo ja, in welke gevallen dat dan mogelijk is.

Anders dan in het tuchtrecht bij diverse andere beroepsgroepen[2] wettelijk is geregeld, kent de Wet tuchtrechtspraak accountants geen eigen regeling voor de hier aan de orde zijnde rechtsvraag. Deze rechtsvraag dient daarom (enkel) aan de hand van beginselen van een behoorlijke tuchtprocesorde te worden beoordeeld, daarbij rekening houdend met de bijzonderheden van het accountantsberoep, en kent verschillende uitingsvormen. In de onderhavige klachtzaak staat allereerst centraal de vraag of een tweede klacht ingediend kan worden, welke in wezen is te vereenzelvigen met een eerdere door dezelfde klagers ingediende en door de tuchtrechter beoordeelde klacht (veelal aangeduid als het rechtsbeginsel 'ne bis in idem'). Voorts wordt aandacht besteed aan de invloed van het rechtsbeginsel van een gesloten stelsel van rechtsmiddelen dat waarborgt dat een rechtsstrijd op enig moment tot een einde dient te worden gebracht (veelal aangeduid met het beginsel 'litis finiri oportet'). Tot slot is in onderhavige klachtzaak van belang dat, ook als niet geconcludeerd zou mogen worden dat in wezen er sprake is van te vereenzelvigen klachten, in het kader van een behoorlijke procesorde van klagers verwacht had mogen worden dat zij de nieuwe klacht tegelijk met althans vóór de behandeling van de eerder ingediende klacht hadden ingediend (door de Accountantskamer in eerdere uitspraken aangeduid als het beginsel van concentratie van klachten). De Accountantskamer komt voor onderhavige klacht tot de volgende beoordeling.

Ne bis in idem; het gesloten stelsel van rechtsmiddelen

4.3.1 In de eerste klacht, die heeft geleid tot de in 2.5 vermelde beslissing van de Accountantskamer van 22 mei 2015, hebben klagers betrokkenen, voor zover thans van belang, onder meer verweten dat:

- a. zij samengespannen hebben met de bestuurder van de [C]-vennootschappen om de financiële schade voor henzelf, [D] en 'family & friends' te beperken en de faillissementen van de [C]-vennootschappen te orkestreren;
- b. zij niet integer hebben gehandeld en malversaties hebben gepleegd door de jaarrekeningen 2010 van de [C]-vennootschappen samen te stellen, die niet eens bij benadering een getrouw beeld geven, welke verwijten zij vooral hebben gebaseerd op de stelling dat ten onrechte in de jaarrekeningen 2010 de post 'overname schuldlening middels cedering' was opgenomen.

4.3.2 Vervolgens heeft de Accountantskamer bij haar voormelde beslissing geoordeeld dat voormelde cessie van 15 september 2011 als gebeurtenis na balansdatum had moeten worden aangemerkt, en in dit geval niet in de jaarrekeningen 2010 van de Holding en de Makelaardij verwerkt had mogen worden en dat betrokkenen ter zake derhalve in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid hebben gehandeld.

Echter, de Accountantskamer heeft tevens de hiervoor vermelde klachtonderdelen dat betrokkenen zouden hebben samengespannen met de bestuurder van de [C]vennootschappen, niet integer gehandeld zouden hebben en malversaties zouden hebben gepleegd, ongegrond verklaard.

4.3.3 Klagers zijn in hoger beroep gekomen van voormelde uitspraak van de Accountantskamer. Blijkens hun klaagschrift in hoger beroep stellen zij aldaar aan de orde dat betrokkenen de Accountantskamer onjuist en/of onvolledig hebben geïnformeerd en dat de Accountantskamer geen recht doet aan haar conclusie dat de cessie van 15 september 2011 niet in de jaarrekeningen 2010 van de Holding en de Makelaardij ver-

werkt had mogen worden, een verwerking (zo stellen klagers) die met voorbedachte rade heeft plaatsgevonden, en waardoor het wegwerken van een (torenhoge) rekening-courantschuld van de bestuurder kon worden bereikt alsmede de schade voor een selectieve groep schuldeisers (family & friends) werd beperkt in het zicht van de faillissementen, hetgeen een accountant onwaardig is.

4.3.4 Klagers geven aan thans een nieuwe klacht te hebben ingediend omdat de behandeling door de Accountantskamer van de eerste klacht en haar conclusie 'dat de cessie van 15 september 2011 niet in de jaarrekeningen 2010 van de Holding en Makelaardij verwerkt had mogen worden' voor hen aanleiding is geweest om de jaarrekeningen aan een nieuw en uitvoerig onderzoek te onderwerpen, om vervolgens tot de conclusie te komen dat er nog diverse andere feilen in beide jaarrekeningen 2010 zijn aan te wijzen, die de conclusie wettigen, dat betrokkenen, zakelijk samengevat, zich schuldig hebben gemaakt aan boekhoudfraude.

4.3.5 Alhoewel de bewoordingen niet geheel identiek zijn, stelt de Accountantskamer vast dat de hiervoor onder 3.1 omschreven klacht in wezen geen andere klacht is, dan de eerder ingediende klacht in de onderdelen zoals hiervoor onder 4.3.1 aangegeven, en welke klachtonderdelen bij die eerdere eindbeslissing ongegrond zijn verklaard.

In een dergelijk geval brengen eisen van een behoorlijke tuchtproceduresorde en met name het daaruit voortvloeiende beginsel van ne bis in idem met zich dat, behoudens zeer bijzondere omstandigheden, welke gesteld noch gebleken zijn, door die klager niet andermaal een tuchtprocedure kan worden aangevangen, leidende tot een hernieuwde inhoudelijke beoordeling van dat handelen. Bijzondere omstandigheden om anders te oordelen kunnen in ieder geval niet gelegen zijn in feiten of omstandigheden (die als nieuwe argumenten worden aangevoerd) die klager ten tijde van de eerder door hem ingestelde tuchtprocedure bekend waren of hadden kunnen zijn. Van een klager mag worden verwacht dat hij zijn bezwaren tegen een bepaalde gedraging in een klachtenprocedure volledig formuleert. [3]

Voorts brengt het gesloten stelsel van rechtsmiddelen met zich dat, indien na de mondelinge behandeling in eerste aanleg, klagers alsnog dergelijke feiten en omstandigheden (ook weer neerkomend op nieuwe argumenten, niet zijnde nieuwe klachtonderdelen) ter ondersteuning van hun klacht willen opwerpen, of alsnog daarna voor het einde van de appeltermijn bekend worden met dergelijke nieuwe feiten en omstandigheden, zij van een hen niet welgevallige eindbeslissing in hoger beroep kunnen en dienen te komen.

4.3.6 Reeds gezien het hiervoor onder 4.3.4 door klagers gestelde komt de Accountantskamer tot het oordeel dat, indien klagers eerder de desbetreffende jaarrekeningen aan een uitvoerig onderzoek hadden onderworpen - hetgeen van hen, gezien het feit dat zij de boekhouding van de Makelaardij en de Holding verzorgd hadden en terzake kundig waren redelijkerwijs ook verwacht had mogen worden - zij de thans aangevoerde feiten en omstandigheden (neerkomend op nieuwe argumenten) ter onderbouwing van in wezen dezelfde klacht ook al in hun eerdere klachtprocedure naar voren hadden kunnen brengen.

Dit brengt mede daarom met zich dat de thans aan de orde zijnde klacht reeds op grond van voormelde uitwerking van het ne bis in idem-beginsel en/of het gesloten stelsel van rechtsmiddelen niet-ontvankelijk moet worden verklaard.

Beginsel van concentratie van klachten

4.4.1 Voor zover de door klagers aangevoerde feiten en omstandigheden niet in het hoger beroep aan de orde kunnen komen en/of naar hun aard toch als nieuwe, zelfstandige klachtonderdelen aangemerkt zouden moeten worden, welke krachtens vaste jurisprudentie van het CBB[4] niet voor het eerst in hoger beroep aan de orde gesteld kunnen worden, is de Accountantskamer van oordeel dat ook dan de onderhavige klacht als in strijd komende met een behoorlijke tuchtproceduresorde ( in casu het beginsel van concentratie van klachten) niet-ontvankelijk moet worden verklaard.

4.4.2 De Accountantskamer heeft reeds eerder geoordeeld dat het eveneens niet verenigbaar met de eisen van een behoorlijke tuchtproceduresorde is, dat een klager een klacht, die haar grondslag vindt in een bepaald feitencomplex, bij de tuchtrechter indient, terwijl dit feitencomplex reeds ten tijde van een eerdere, door deze klager ingediende klacht bij hem bekend was of redelijkerwijs had kunnen zijn[5]. Voorts brengen eisen van een behoorlijke tuchtproceduresorde met zich dat een klager zoveel mogelijk zijn klachten tegen een accountant tegelijk in één tuchtprocedure aanhangig maakt, althans dat klager voorafgaand aan de mondelinge behandeling van een eerder ingediende klacht zijn overige klachten over hem bekend zijnde handelen of nalaten van de betrokken accountant heeft ingediend, in welk laatste geval het aan de Accountantskamer is om de nieuwe klacht(en) al dan niet te voegen met de reeds ingediende klacht. Zulks geldt temeer, indien, zoals in het onderhavige geval, alle klachten hun grondslag vinden in hetzelfde feitencomplex[6].

4.4.3 Blijkens de brief van klagers van 30 september 2015 aan de Accountantskamer zijn de thans door klagers nieuw aangevoerde klachtonderdelen (feiten en omstandigheden) “gebaseerd op de jaarrapporten 2010 d.d. 14 september 2011, die door de curator (...) op 17 juli 2014 aan hem per post zijn toegezonden, alsmede op de daarmee samenhangende overeenkomsten van geldlening en onderhandse aktes (cessies).” Hieruit leidt de Accountantskamer af dat klagers ruim vóór 13 april 2015, zijnde de dag van de mondelinge behandeling van de eerste klacht, op de hoogte waren althans, gezien het feit dat zij de boekhouding van de Makelaardij en de Holding verzorgd hadden en terzake kundig waren, redelijkerwijs van de thans door hen nieuw aangevoerde klachtonderdelen (feiten en omstandigheden) op de hoogte hadden kunnen zijn. Het had dan ook op de weg van klagers gelegen om deze nieuwe klachtonderdelen (feiten en omstandigheden) al in de eerdere klachtprocedure in te brengen, temeer nu deze hetzelfde feitencomplex betreffen.

Daaraan doet niet af dat klagers pas later reden hebben gezien om de jaarrekeningen 2010 aan een nieuw en uitvoerig onderzoek te onderwerpen.

Voorts kan de Accountantskamer daarlaten de vraag of klagers, gezien de door betrokkene [Y1] overgelegde e-mailberichten in de periode van 15 september 2011 tot eind februari 2012, al niet veel eerder de beschikking hadden over voormelde jaarrekeningen en deze toentertijd al nauwkeurig hadden bestudeerd.

4.4.4 Het vorenstaande brengt met zich dat de klacht van klagers ook hierom als strijdig met een behoorlijke tuchtproceduresorde niet-ontvankelijk moet worden verklaard.

4.5 Nu de klacht reeds op vorenstaande gronden niet-ontvankelijk zal worden verklaard, kan de Accountantskamer de vraag daarlaten of klagers op de voet van artikel 22 Wtra hun klacht wel tijdig hebben ingediend.

4.6 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht niet-ontvankelijk.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. A.L. Goederee (rechterlijke leden) en mr. drs. J.B. Backhuijs RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 25 maart 2016.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

Ingevolge 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 dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.

[1] ECLI:NL:TACAKN:2015:63 14/3188 en 14/3189

[2] Zie bijvoorbeeld artikel 51 Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg en artikel 47b Advocatenwet.

[3] Zie onder meer de uitspraak van het CBb van 22 mei 2007, ECLI:NL:CBB:2007:BA6910.

[4] Zie onder meer de uitspraak van het CBb van 2 oktober 2012, ECLI:NL:CBB:2012:BY0165, onlangs nog eens herhaald in zijn uitspraak van 16 maart 2016, zaaknummer 14/338.

[5] Zie onder meer de uitspraak van de Accountantskamer van 12 juli 2013, ECLI:NL:TACKN:2013:12 (12/2446 Wtra AK) en van 28 mei 2014, ECLI:NL:TACKN:2014:45 (13/1943, 13/1944 en 13/2269 Wtra AK)

[6] Zie onder meer de uitspraak van de Accountantskamer van 27 januari 2014, ECLI:NL:TACKN:2014:11 (12/1343 Wtra AK), alsook onder meer de uitspraak van het CBb van 23 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:265.