

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers **15/1081, 15/1082, 15/1083 Wtra AK** van **20 mei 2016** van

X,

wonende te [plaats1],

K L A G E R,

raadsman: mr. J.M.H. Römken,

t e g e n

1. Y1,

2. Y2,

3. Y3

allen registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats2],

B E T R O K K E N E N,

raadvrouw: mr. F.C.M. van der Velden.

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 28 mei 2015 ingekomen klaagschrift van 26 mei 2015 met bijlagen;
- het op 2 oktober 2015 ingekomen verweerschrift van 1 oktober 2015 met bijlagen;
- de op 12 januari 2016 ingekomen brief van klager van 7 januari 2016 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 18 januari 2016 waar zijn verschenen klager in persoon, bijgestaan door mr. J.M.H. Römken, advocaat te Maastricht, en betrokkenen in persoon, bijgestaan door mr. F.C.M. van der Velden en mr. W.K. van den Berg, advocaten te Amsterdam.

1.3 Klager en betrokkenen hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht, alsmede doen antwoorden en/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

1.4 Namens betrokkenen is ter zitting verklaard dat geen bezwaar bestaat tegen het toevoegen aan de processtukken van de brief van klager van 7 januari 2016, ontvangen 12 januari 2016, inhoudende nadere producties.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkenen zijn als accountants in business verbonden aan [A] te [plaats2] (hierna: [A]).

2.2 Klager was van 2001 tot 2010 bestuurder van Stichting [B] (hierna: [B]). De financiering van [B] vond oorspronkelijk uitsluitend uit AWBZ-gelden plaats. Vanaf

2003/2004 zijn er binnen [B] initiatieven ontplooid, waarbij zorgverlening gecombineerd werd met commerciële activiteiten. Hiertoe zijn in 2005 onder meer de Stichting [C] (hierna: [C]) en [D] B.V. (hierna: [D]) opgericht. [C] beheerde de aandelen in [D] en verwierf onroerend goed. [D] exploiteerde onder meer een zorgmanege en een zorgboerderij. Voorts is een revalidatietak opgezet in de Stichting [E] (hierna: [E]). In 2008 is nog [F] B.V. (hierna: [F]) opgericht. De Raad van Toezicht (hierna: RvT) van [B] bestond uit de heren [G] (hierna: [G]), voorzitter, [H] (hierna: [H]), [I] (hierna: [I]), [J] (hierna: [J]) en [K] (hierna: [K]).

2.3 In 2010 heeft de RvT besloten een organisatiewijziging door te voeren. Hierbij is [B] gesplitst in een zorggedeelte ([B]) en een dienstengedeelte ([B] Diensten). Klager is per 1 december 2010 aangetreden als bestuurder van [B] Diensten. In 2011 is klager ook bestuurder geworden van [E].

2.4 De huidige bestuurder van [B], sinds 1 december 2010, is de heer [L] (hierna: [L]). Hij heeft bij de RvT van [B] een melding gedaan inzake onder meer dubieuze financiële transacties binnen [B] onder leiding van klager. De RvT heeft naar aanleiding van deze melding een verkennend extern onderzoek laten uitvoeren. De heer [M] (hierna: [M]) van [N] heeft een onderzoek uitgevoerd en op 23 mei 2011 een rapport uitgebracht. In dit rapport wordt vermeld dat er geen overtuigend bewijs is om aan te nemen dat er in de onderzochte periode sprake is van het ongeoorloofd privé toe-eigenen van [B] middelen door klager. In dit rapport wordt tevens vermeld dat:

- er geen adequate inventarisatie dan wel verzekering is met betrekking tot de door [B] aangekochte kunstwerken;
- er geen duidelijk beleid is met betrekking tot het fiatteren en het activeren van de uitgaven;
- [D] voor € 153.000,- per jaar een kantoor en woonhuis huurt van [C], terwijl klager het woongedeelte (van 416 m²) huurt voor € 6.000,- per jaar.

Deze bevindingen waren voor [L] en de RvT aanleiding om nader onderzoek te laten verrichten.

2.5 Begin november 2011 is de voltallige RvT afgetreden. [L] heeft, bij ontstentenis

van de RvT, op 30 november 2011 een offerte gevraagd bij [A] om onderzoek te doen.

2.6 Bij beschikking van [datum] heeft de rechtbank Maastricht de heren [O], [P] (hierna: [F]) en [Q] benoemd als interim raad van bestuur van [B] Groep en interim RvT van [B] (die hierna ook als RvT zal worden aangeduid), met de opdracht om binnen een half jaar een nieuwe raad van bestuur van [B] Groep c.q. RvT van [B], [B] Diensten en [E] samen te stellen.

2.7 Op 16 december 2011 heeft [A] een offerte met een voorstel voor onderzoek aan de RvT gezonden. Het voorstel is in de vergadering van de RvT van 28 december 2011 besproken, waarna de RvT heeft besloten de opdracht aan [A] te verstrekken.

2.8 Op 10 januari 2012 heeft [A] een opdrachtbevestiging uitgebracht. Hierin is vermeld dat de opdracht zal worden uitgevoerd zoals beschreven in het bijgevoegde voorstel “Verantwoorde zorg” van 6 januari 2012. Op 11 januari 2012 heeft [P], als voorzitter van de interim RvT, de opdrachtbevestiging ondertekend. In de bijlage bij de opdrachtbevestiging zijn als onderzoeksvragen van de RvT de volgende vragen vermeld:

“Analyseer op basis van de boeken van [B] de financiële transacties van de vorige bestuurder, een en ander in de breedste zin van het woord, in het tijdvak 2007 tot en met 2010. Met name dient hierbij onderzoek verricht te worden naar declaraties, sponsoractiviteiten, kunst aankopen, verbouwingen en inrichting van het woonhuis annex kantoor in [plaats3], voormalig gehuurde appartementen in [plaats4] en in [plaats5] en een voormalig pand van [B] in [plaats6]. Analyseer alsmede de huurrelatie, veronderstelde privé aankopen, niet-direct zorggerelateerde uitgaven en aanschaffingen (zgn. bedrijfsvreemde uitgaven dan wel kostenboekingen).

1. Analyseer of en zo ja in hoeverre er in voornoemde periode donaties aan externe stichtingen en goede doelen hebben plaatsgehad en onderzoek in het geval dat dergelijke donaties hebben plaatsgevonden in hoeverre hiervoor AWBZ-gelden zijn aangewend en zo ja of zulks ongeoorloofd c. q. ondoelmatig was.
2. Onderzoek of en zo ja in hoeverre sprake is van ongeoorloofde belangenverstrengeling en/of integriteitschending(en) aan de zijde van de vorige bestuurder.
3. Onderzoek of en zo ja in hoeverre er sprake is geweest van normoverschrijdend gedrag van de vorige bestuurder ten opzichte van 1 of meerdere medewerkers van [B]. Beschrijf relevante feiten en omstandigheden ten aanzien van de huidige cultuur van de [B] organisatie, betrekking hebbende op het normoverschrijdend gedrag.
4. Onderzoek of en zo ja in hoeverre de stichting [B] vanuit haar betrokkenheid bij de Stichting [C]

([C]) en [D] BV (specifiek met betrekking tot de bedrijfsvoering van de manege,) geconfronteerd wordt c. q. kan worden met ondoelmatige aanwending van AWBZ-gelden.

Betrek bij dit onderzoek en bovenstaande onderzoeksvragen tevens de rol van de voormalige Raad van Toezicht en de individuele leden van de Raad van Toezicht, alsmede de rol van de directie en het managementteam.”

2.9 [A] heeft in voornoemde bijlage de hoofddoelstellingen van het onderzoek als volgt gedefinieerd:

1. “Financiële onregelmatigheden - het onderzoek heeft tot doel het in kaart brengen van de relevante feiten en omstandigheden inzake het handelen van de heer [X] met betrekking tot mogelijke financiële onregelmatigheden.
2. Normoverschrijdend gedrag – Daarnaast heeft het onderzoek tot doel in kaart te brengen of er sprake is geweest van mogelijk normoverschrijdende gedragingen door de heer [X].
3. Organisatiestructuur en –cultuur – Tevens dient het onderzoek inzicht te verschaffen in de totstandkoming en wijze van besluitvorming door het bestuur en de betrokkenheid van de voormalige Raad van Toezicht bij deze besluitvorming”.

Als leden van het onderzoeksteam van [A] zijn, onder andere, opgetreden betrokkene [Y1], directeur bij [A], als eindverantwoordelijke voor de opdracht, betrokkene [Y2], manager bij [A], die de centrale onderzoeksrol vervulde en leiding gaf aan het onderzoeksteam, en mevrouw [R] (hierna: [R]), adviseur bij [A], in een ondersteunende onderzoeksrol. Op enig moment heeft ook betrokkene [Y3] een ondersteunende onderzoeksrol uitgeoefend.

2.10 [A] heeft ten behoeve van het onderzoek met 18 personen interviews gehouden, onder wie de voormalige leden van de RvT [H], [J] en [K]. Naast deze 18 personen heeft [A] ook [G] en [I] en twee voormalige directieleden van [B] uitgenodigd voor een interview, echter zij wilden niet meewerken aan het onderzoek.

2.11 Een eerste gesprek met klager heeft op 20 januari 2012 plaatsgevonden, waarbij betrokkene [Y2] en [R] aanwezig waren. Tijdens dit gesprek is klager op de hoogte gebracht van het onderzoek, de aard hiervan (persoonsgericht), de doelstellingen hiervan en het verloop van het onderzoek. Klager heeft tijdens het gesprek een brief ondertekend ter bevestiging dat hij zijn medewerking aan het onderzoek zou verlenen.

2.12 Op 15 februari 2012 heeft een eerste interview met klager plaatsgevonden, dat

werd afgenomen door betrokkene [Y2] en [R]. Op 24 februari 2012 heeft [A] het gespreksverslag ter goedkeuring aan klager gezonden. Klager heeft hierop niet gereageerd.

2.13 Op 12 maart 2012 heeft een tweede interview met klager en diens advocaat plaatsgevonden. Hierin is aan de orde gesteld dat [B] kopieën ter beschikking had gesteld van back-ups van alle e-mailaccounts van klager met de extensie '@[B]-zorg.nl'. Klager stelde hiervoor geen toestemming te hebben gegeven, in het bijzonder niet voor het e-mailadres '[X].prive@[B]-zorg.nl', en heeft daarop het interview beëindigd.

2.14 Bij brief van 13 maart 2012 heeft [A] nadere informatie aan klager verstrekt omtrent de gang van zaken met betrekking tot de e-mailinzage. Bij e-mail van diezelfde dag heeft [A] [B] geïnformeerd en geadviseerd juridisch advies in te winnen met betrekking tot het beschikbaar stellen van de e-mailaccounts en om ervoor te zorgen dat klager deugdelijke toegang had tot de noodzakelijke informatie van [B] om de vragen van [A] te beantwoorden.

2.15 In reactie op de brief van [A] van 4 april 2012 om voortzetting van het interview heeft klager bij brief van 23 april 2012 laten weten dat hij zijn medewerking aan het onderzoek niet zou hervatten.

2.16 Bij brief van 2 mei 2012 heeft [A] de relevante conceptbevindingen aan klager gestuurd, met het verzoek hierop te reageren. Bij brief van 31 mei 2012 heeft [A] in reactie op de brief van de advocaat van klager van 30 mei 2012 meegedeeld dat klager beschikte over de integrale conceptonderzoeksbevindingen, maar dat zij bereid is de overige hoofdstukken van het conceptrapport te verstrekken. Deze zijn als bijlage bij de brief gevoegd. In de brief is klager (nogmaals) verzocht een reactie te geven, uiterlijk 2 juni 2012. Bij e-mail van 2 juni 2012 heeft klager [A] meegedeeld dat communicatie uitsluitend nog via zijn advocaat zou verlopen. Een inhoudelijke reactie heeft hij niet gegeven.

2.17 Op 7 juni 2012 heeft klager een inhoudelijke reactie op de conceptbevindingen aan de RvT gezonden.

2.18 Bij een bespreking met de RvT op 8 juni 2012 vernam [A] dat de RvT een inhoudelijke reactie van klager had ontvangen. Na dat gesprek heeft [A] de reactie van klager in beschouwing genomen, waar nodig aanvullend onderzoek gedaan en vragen gesteld aan [B] en de relevante opmerkingen verwerkt in het definitieve rapport. Grote delen van klagers reactie zijn integraal in het rapport opgenomen. Het definitieve rapport (hierna: het rapport) is op 15 juni 2012 uitgebracht.

2.19 Het rapport is door [B] gebruikt in een procedure bij de rechtbank ter beëindiging van de arbeidsovereenkomst met klager en maakt tevens deel uit van stukken die de belastingdienst gebruikt tegen klager bij een boekenonderzoek bij [D]. Door het Openbaar Ministerie wordt nog onderzocht in hoeverre klager zich aan strafrechtelijke handelingen schuldig heeft gemaakt. Het rapport speelt ook hierbij een rol.

3. De klacht

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

3.2 Ten grondslag aan de door klager ingediende klacht liggen, naar de Accountantskamer, almede betrokkenen hebben begrepen, en klager niet heeft weersproken, de volgende verwijten.

Volgens klager:

1. hebben betrokkenen de uitgangspunten van de Praktijkhandreiking persoonsgerichte onderzoeken niet toegepast, omdat:
 - a. uit niets blijkt dat betrokkenen (kort gezegd) de Praktijkhandreiking (en daarmee het conceptueel raamwerk van de VGC) hebben toegepast;
 - b. het functioneren van [L] als bestuurder ter discussie stond bij de toenmalige RvT en hij met de opdracht tot het onderhavige onderzoek heeft willen voorkomen dat hij zou worden weggestuurd;
 - c. [L] op 30 november 2011 een offerteaanvraag bij [A] heeft gedaan, terwijl de nieuwe raad van toezicht pas op 16 december 2011 in functie is

- getreden;
- d. op het moment van het eerste gesprek met klager (op 20 januari 2012) er geen schriftelijke opdracht, geen opdrachtbevestiging en geen onderzoekskader waren, terwijl klager toen evenmin is meegedeeld welke regelgeving van toepassing was, wat [Y2] en [Y1] later ook niet hebben toegelicht (ondanks hun toezegging daartoe);
 - e. [L] de melding heeft gedaan met betrekking tot de mogelijke onregelmatigheden, maar dat de melding niet als bijlage bij het Rapport is gevoegd;
 - f. betrokkenen het conceptrapport niet op 8 juni 2012 met de raad van toezicht, [L] en [S] (de directiesecretaris) hadden mogen bespreken toen bleek dat klager een wederhoorreactie had ingediend;
 - g. klager het Rapport met een vertraging van enkele dagen heeft ontvangen, terwijl [L] het management van [B] en het zorgkantoor al had geïnformeerd;
 - h. betrokkenen hebben nagelaten in het Rapport de reden op te nemen waarom klager zijn medewerking aan het onderzoek had gestaakt;
 - i. betrokkenen in strijd met de Wet Bescherming Persoonsgegevens en zonder toestemming van klager privé-emailaccounts en bestanden met privé-gegevens van klager hebben ingezien, die ook nog eens buiten de onderzoeksperiode (2007 tot en met 2010) vielen;
 - j. betrokkenen de wederhoorreactie van klager niet als bijlage bij het Rapport hebben gevoegd, de wederhoorreactie kennelijk niet tot wezenlijke aanpassingen in het Rapport heeft geleid en gezien het korte tijdsbestek het voor betrokkenen niet mogelijk kan zijn geweest om naar aanleiding van het uitgebreide commentaar van klager het noodzakelijke onderzoek te verrichten;
 - k. betrokkenen met paragraaf 2.5 van het Rapport een vrijbrief voor zichzelf hebben trachten te creëren om de verkregen informatie niet op juistheid en volledigheid te hoeven toetsen.
2. hebben betrokkenen geen deugdelijk onderzoek hebben gedaan: er hebben volgens klager bepaalde sleutelpersonen niet meegewerkt, dan wel zijn die niet gehoord;

3. is de wijze van rapporteren van betrokkenen te eenzijdig: er is volgens klager naar de mond van de opdrachtgever gepraat;
4. bevat het rapport onjuistheden: betrokkenen hebben volgens klager in het rapport niets gedaan met zijn wederhoorreactie;
5. hebben betrokkenen niet transparant gehandeld: betrokkenen hebben volgens klager zijn vragen over onder meer de inzage in zijn e-mailaccountants nooit beantwoord en bepaalde bijlagen bij het rapport hebben zij niet aan klager ter beschikking gesteld.

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 33 Wet op de Registeraccountants (oud, hierna: Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de registeraccountant 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 RA 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 Betrokkenen hebben primair betoogd dat klachtonderdeel 1 onder d) en i) en klachtonderdeel 2. niet-ontvankelijk moeten worden verklaard wegens overschrijding van de driejaarstermijn.

4.2.1 Artikel 22, eerste lid, Wtra, zoals dat luidt sinds 1 januari 2014, bepaalt dat de Accountantskamer een klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar of meer is verstreken. Ook kan geen klacht meer worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in

strijd is met het bij of krachtens de Wta of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2.2 Met betrekking tot hetgeen klager in klachtonderdeel 1. onder d) heeft gesteld heeft te gelden dat klager er tijdens het gesprek op 20 januari 2012 naar zijn eigen stelling van op de hoogte was dat een schriftelijke opdracht, een opdrachtbevestiging en onderzoekskader op dat moment ontbraken. Voorts was hem naar zijn eigen stelling tijdens dit gesprek bekend dat [A] niet heeft meegedeeld welke regelgeving van toepassing was en moet hem kort na dit gesprek, in ieder geval voor 28 mei 2012, duidelijk zijn geweest dat de vermeende toezegging van een latere toelichting niet is nagekomen. Nu de klacht is ingediend op 28 mei 2015 is dit klachtonderdeel buiten de driejaarstermijn ingediend en is klager niet-ontvankelijk ter zake dit klachtonderdeel.

4.2.3 Zulks geldt eveneens voor klachtonderdeel 1. onder i). Klager heeft verklaard dat tijdens het interview op 12 maart 2012 aan de orde is gesteld dat [B] kopieën ter beschikking had gesteld van back-ups van alle e-mailaccounts van klager met de extensie '@[B]-zorg.nl', waaronder tevens het e-mailadres '[X].prive@[B]-zorg.nl' en dat betrokkene [Y2] deze, althans een aantal hiervan, heeft ingezien. Dit blijkt eveneens uit de als productie 21 bij het klaagschrift gevoegde e-mailcorrespondentie tussen klager en [P] in de periode van 13 maart 2012 tot en met 22 maart 2012. Dat betrokkene [Y2] tevens inzage heeft gehad in e-mails van vóór 2007 was klager bij of uiterlijk kort na de ontvangst van het conceptrapport op 2 mei 2012 duidelijk, nu hierin uit de desbetreffende e-mails is geciteerd. Nu de klacht is ingediend op 28 mei 2015 is deze ook wat betreft dit klachtonderdeel buiten de driejaarstermijn ingediend en is klager in zoverre niet-ontvankelijk in zijn klacht.

4.2.4 Voor zover klachtonderdeel 2. ziet op het niet horen van [G] en [I] en twee voormalige directieleden, omdat zij weigerden mee te werken aan het onderzoek, heeft te gelden dat klager hiervan reeds bij of kort na de ontvangst van het conceptrapport op de hoogte was. In dat conceptrapport is zulks in paragraaf 5.1.1 en 5.2.2 vermeld. Nu de klacht is ingediend op 28 mei 2015 is klachtonderdeel 2. buiten de driejaarstermijn ingediend en is klager ook in zoverre niet-ontvankelijk in zijn klacht. Voor zover dit

klachtonderdeel ziet op het niet horen van functionarissen van [C], [D], [F] of [E] heeft te gelden dat uit de wederhoorreactie van klager kan worden afgeleid dat klager hiervan eveneens bij of kort na de ontvangst van het conceptrapport op de hoogte was. Nu betrokkenen echter naar aanleiding van de wederhoorreactie van klager nog de mogelijkheid hadden dit te herstellen, was voor klager eerst bij de ontvangst van het definitieve rapport duidelijk dat betrokkenen deze personen definitief niet hadden gehoord. Nu het definitieve rapport op 15 juni 2012 is uitgebracht en onderhavige klacht is ingediend op 28 mei 2015 is dit onderdeel binnen de driejaarstermijn ingediend, zodat klager ontvankelijk is in dit gedeelte van klachtonderdeel 2.

4.3 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) (hierna: VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het voor "accountants in business" geldende deel C, en voor zover dit plaats had ná 4 januari 2014 aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (hierna: VGBA).

4.4 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klager is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.5 De Accountantskamer stelt vast dat betrokkenen niet alle drie in dezelfde mate verantwoordelijk zijn voor de opdracht. Betrokkene [Y1] heeft het rapport uitgebracht en was daarvoor eindverantwoordelijk. Betrokkene [Y2] heeft samen met betrokkene [Y1] de onderzoeks aanpak bepaald en had de centrale onderzoeksrol. Beiden moeten derhalve geacht worden in gelijke mate verantwoordelijk te zijn voor de (wijze van) totstandkoming en de inhoud van het rapport. Betrokkene [Y3] heeft naast betrokkenen [Y1] en [Y2] een aantal uitvoerende werkzaamheden verricht, waaronder het houden van twee interviews en het onderzoeken van de financiële administratie. Hij had echter geen beslissingsbevoegdheid betreffende de aanpak van het onderzoek. Betrokkene [Y3] kan daarom slechts verantwoordelijk worden geacht voor de (wijze van) totstandkoming en de

inhoud van het rapport, voor zover hij daarin daadwerkelijk een aandeel heeft gehad. Daarnaast was betrokkene [Y3] wegens afwezigheid niet betrokken bij (onderzoeks-)handelingen in de eerste week en de laatste twee weken van het onderzoek, zodat hij niet geacht kan worden voor deze handelingen enige verantwoordelijkheid te hebben. Waar in het navolgende het handelen van betrokkenen wordt besproken wordt derhalve bedoeld op betrokkene [Y1] en betrokkene [Y2], tenzij uitdrukkelijk anders is vermeld.

4.6 De Accountantskamer zal de klachtonderdelen, nu deze alle in de kern zien op de benodigde diepgang bij een persoonsgericht onderzoek en zo zeer met elkaar verweven zijn, - voor zover ontvankelijk - gezamenlijk bespreken, tenzij uitdrukkelijk anders vermeld.

4.7 De Accountantskamer stelt voorop dat ter zake het uitbrengen van de offerte en de ondertekening van de opdrachtbevestiging betrokkenen geen tuchtrechtelijk verwijt treft. Betrokkenen hebben in hun verweer uiteengezet dat op de dag waarop de offerte werd uitgebracht, de rechtbank een interim RvT had benoemd. Deze interim RvT heeft het voorstel voor onderzoek besproken, waarna deze heeft besloten de opdracht aan [A] te geven. De opdrachtbevestiging is ondertekend door [P], als voorzitter van de interim RvT. Klager heeft dit niet weersproken. De omstandigheid dat de aanvraag voor een offerte, bij ontstentenis van een RvT, door [L] is gedaan voegt hieraan niets toe en doet hieraan ook niet af. De beslissing tot het laten verrichten van nader onderzoek naar klager was immers reeds genomen door de destijds fungerende RvT; het aanvragen van een offerte moet in zoverre als een uitvoeringshandeling worden gezien. En de offerte is aanvaard door een in alle opzichten bevoegde RvT. De klachtonderdelen 1. onder b) en c) zijn reeds daarom ongegrond.

4.8 Niet in geding is dat sprake is van een persoonsgericht onderzoek, waarbij het object van de verleende opdracht het functioneren van klager was. In de Nba-handreiking 1112, Persoonsgerichte onderzoeken, van 6 oktober 2010 (hierna: de Praktijkhandreiking) wordt onder een persoonsgericht onderzoek verstaan de aan een accountant verleende opdracht waarvan het object bestaat uit het functioneren, handelen of nalaten van handelen van een (rechts)persoon, voor de uitvoering waarvan werkzaamheden met een verifiërend

karakter worden verricht, onder andere bestaande uit het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten. De Accountantskamer sluit bij de beoordeling van klachten in verband met persoonsgerichte onderzoeken bij deze definitie aan en zal daarvan uitgaande toetsen of betrokkene gehandeld heeft in overeenstemming met de geldende wet- en regelgeving. De Accountantskamer merkt hierbij op dat het niet (correct) toepassen van één of meer bepalingen van deze Praktijkhandreiking alleen een tuchtrechtelijk verwijt kan opleveren indien en voor zover daarmee schending van het bij of krachtens de Wet RA, respectievelijk Wab bepaalde (zoals de VGC en nadien de VGBA) aan de orde is dan wel hieruit volgt dat sprake is van handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep, een en ander als bedoeld in artikel 33 Wet RA, respectievelijk artikel 42 Wab. De in de Praktijkhandreiking 1112 opgenomen aanwijzingen geven richting aan beantwoording van de vraag welke eisen de fundamentele beginselen van beroepsethiek stellen aan de accountant die een persoonsgericht onderzoek instelt en zij zijn in zoverre van belang bij beantwoording van de vraag of in een concreet geval sprake is geweest van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen.

Voorts geldt dat het niet toepassen van in een Nba-handreiking opgenomen aanwijzingen ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep met zich brengt dat van een accountant verlangd kan worden uit te leggen hoe hij dan wel heeft voldaan aan de voor hem/haar geldende verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving die nader zijn uitgewerkt in de desbetreffende Nba-handreiking.

De fundamentele beginselen van integriteit en objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid vereisen dat de accountant op een adequate wijze rekening houdt met de belangen van de personen, op wie zijn onderzoek betrekking heeft en hij zal er voor dienen te waken dat de bij zijn persoonsgericht onderzoek betrokken personen geen onnodige reputatieschade oplopen. Immers, deze personen hebben niet de mogelijkheid om via de opdrachtformulering het doel, de aard en de omvang van het onderzoek te beïnvloeden.

Behoudens bijzondere omstandigheden, en mede gezien de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag, is het vrijwel altijd in het belang van de kwaliteit van het door de accountant uit te voeren onderzoek (deugdelijke grondslag) dat de betrokken personen de gelegenheid krijgen in de vorm van hoor en

wederhoor een bijdrage te leveren aan het onderzoek.

4.9.1 Betrokkenen hebben in het kader van het onderzoek interviews gehouden met 18 personen die bijna allemaal sleutelposities innamen binnen [B], onder wie klager zelf. Niet aannemelijk is geworden dat, behoudens hetgeen hierna onder 4.10.1 met betrekking tot de controlerend accountant wordt geoordeeld en in 4.11.2 met betrekking tot personeel van de manege en onder 4.11.3 met betrekking tot het personeel bij [D], dat betrokkenen onvoldoende personen hebben gehoord en daardoor geen deugdelijk onderzoek zouden hebben verricht. In zoverre dient klachtonderdeel 2 ongegrond te worden verklaard.

4.9.2 Tijdens het tweede interview op 12 maart 2012 heeft klager besloten het gesprek te beëindigen, waarna klager op 23 april 2012 aan betrokkenen heeft meegedeeld dat hij zijn medewerking aan het onderzoek niet zou hervatten. Betrokkenen hebben hiervan in het rapport melding gemaakt. Dat betrokkenen de reden van klager hiervoor niet in het rapport hebben vermeld, zoals klager hen verwijt, maakt niet dat hen een tuchtrechtelijk verwijt treft. In de Praktijkhandreiking is slechts vermeld dat tegen de bedreiging van het fundamentele beginsel van professioneel gedrag, dat de betrokkene (i.c. klager) zijn medewerking weigert te verlenen, als waarborg kan gelden dat van de weigering van de betrokkene melding wordt gemaakt in de rapportage. Hieraan hebben betrokkenen voldaan. Er was voor betrokkenen ook overigens geen reden om van die door klager gestelde reden melding te maken in hun rapport. Klachtonderdeel 1. onder h) is in zoverre ongegrond.

4.10 In hoofdstuk 3 van het rapport is een analyse gegeven van de bevindingen ten opzichte van de onderzoeksvragen. In paragraaf 3.1 is in dit verband het volgende vermeld:

“(…). De in dit hoofdstuk opgenomen samenvattende analyse dient gelezen te worden in samenhang met onze detailbevindingen in het rapport. Voorts is deze analyse gebaseerd op onze onderzoekswerkzaamheden, waarbij opgemerkt wordt dat bepaalde betrokken functionarissen geen medewerking aan het onderzoek hebben verleend (zie hiervoor hoofdstuk 2 van het rapport). Wij benadrukken dat wij onder andere geen inhoudelijke reactie hebben ontvangen van de heer [X]. Indien deze betrokken functionarissen wel zouden hebben meegewerkt aan het onderzoek, dan wel een inhoudelijke reactie zouden hebben gegeven op onze bevindingen, zouden de gepresenteerde

analyses en bevindingen (zie hoofdstuk 4 en 5) kunnen afwijken van de gepresenteerde analyses en bevindingen zoals opgenomen in dit rapport.”

Betreffende het onderzoek naar de vaststelling van het salaris en de overige arbeidsvoorwaarden van klager is in paragraaf 3.7.2 als samenvattende analyse vermeld:

“Uit de interviews met de leden van de Raad van Toezicht is gebleken dat zij niet op de hoogte waren van de verhoging van de onkostenvergoeding voor de heer [X] met EUR 1.000. Voorts waren zij niet op de hoogte van een eenmalig uitkering inzake een verzekering van de heer [X] van EUR 19.000. De formele goedkeuring door de Raad van Toezicht, zoals opgenomen in artikel 6 van de statuten, met betrekking tot de verhoging van de onkostenvergoeding en de eenmalige uitkering blijkt niet uit beschikbare documentatie. Daarnaast is de formele goedkeuring door de Raad van Toezicht inzake een aantal eindejaarsuitkeringen aan de heer [X] niet in de administratie van [B] aangetroffen. Op basis hiervan is onduidelijk hoe de Raad van Toezicht invulling heeft gegeven aan artikel 6 van de statuten. De heer [X] heeft in zijn reactie op de conceptbevindingen verklaard dat het salaris c.s. dus contract en dergelijke in het bezit waren van de voorzitter van de Raad van Toezicht. De heer [X] licht toe dat alle (getekende) mutatieformulieren aanwezig waren, tevens geldend voor de jaarlijkse mutaties.”

In de paragrafen 5.1.3 en 5.3 zijn de detailbevindingen vermeld. Hierin is ingegaan op de interviews met klager, [K], [H] en [J]. Tevens zijn de reacties van klager op de conceptbevindingen opgenomen.

4.10.1 Betrokkenen hebben verklaard dat zij geen aanleiding hebben gezien om de controlerend accountant ([T]) in het kader van het onderzoek te interviewen. Zij verklaren dat zij reeds de beschikking hadden over 1) de door [T] gecontroleerde jaarrekening van [B], alsmede de accountantsrapporten en stukken zoals aangetroffen bij de notulen van de vergaderingen van de RvT; 2) de door [T] samengestelde jaarrekeningen van [C] en [D]; en 3) de adviezen van [T] omtrent de nevenstructuur met [C] en [D]. Betrokkenen achten in het kader van hun afweging voorts van belang dat de aard van het door hen uitgevoerde onderzoek, dat diepgaand en gedetailleerd is - bestaand uit onder meer het houden van interviews met de voormalige RvT en bestuurders, documentanalyses van onder meer de notulen van de RvT en e-mailcorrespondentie -, zich onderscheidt van een reguliere accountantscontrole, zoals uitgevoerd door [T], waarbij het begrip materialiteit een rol speelt. Om de lezer van het rapport bewust te maken van de reikwijdte van een accountantscontrole hebben betrokkenen in het rapport het volgende vermeld:

“In z’n algemeenheid merken wij ten aanzien van accountantscontrole het volgende op:

Accountantscontrole heeft als doelstelling de getrouwheid van een financiële verantwoording vast te stellen zonder daarbij een absolute mate van zekerheid te geven. De keuze van de uit te voeren werkzaamheden van de accountant wordt mede ingegeven door de materialiteit (de maximale fout in de jaarrekening die de accountant kan accepteren zonder dat hij zijn controleverklaring dient aan te passen) die de accountant bij zijn controlewerkzaamheden hanteert. Mede op basis van voorgaande zal de accountant in z’n algemeenheid geen zogenaamde ‘volledige’ controle uitvoeren. Dit betekent dat de accountant niet noodzakelijkerwijs een uitspraak doet over de juistheid van individuele posten.”

4.10.2 De Accountantskamer stelt vast dat uit de detailbevindingen kan worden afgeleid dat de voormalig voorzitter en vicevoorzitter van de RvT ([G] en [I]) sinds 2006 de jaarlijkse evaluatie van de bestuurder uitvoerden en dat terugkoppeling hiervan aan de RvT (slechts) in beperkte mate plaatsvond. [G] en [I] hebben hun medewerking aan het onderzoek geweigerd en de andere leden hebben verklaard dat zij niet op de hoogte waren van de verhoging van de onkostenvergoeding van klager van € 1.000,- en de daarmee samenhangende eenmalige uitkering van € 19.000,-. Weliswaar hebben betrokkenen hieromtrent nader onderzoek gedaan in de administratie van [B], echter, gezien het doel van het onderzoek, is dat naar het oordeel van de Accountantskamer onvoldoende. Gebleken is dat betrokkenen bij hun bevindingen veel aandacht hebben besteed aan de verklaringen van klager en de leden van de RvT die veel kritiek op klager hadden. Gezien hun verweer hielden betrokkenen er rekening mee dat de controlerend accountant bij zijn controles geen expliciete aandacht had besteed aan de vergoedingen voor klager, zodat zij er – vanuit hun perspectief – niet zonder meer van konden uitgaan dat de controlerend accountant op dit punt nadere informatie of zelfs uitsluitel zou kunnen geven.

Naar het oordeel van de Accountantskamer hadden betrokkenen dit nochtans bij de controlerend accountant moeten verifiëren. Zij konden er niet zonder meer van uitgaan dat de controlerend accountant de post bestuurdersbeloning (en onkostenvergoeding), en de daaraan ten grondslag liggende documentatie, niet in (één of meer van) zijn controles had betrokken. Zulks geldt temeer nu de post bestuurdersbeloning in de betrokken jaarrekeningen aan de orde is gekomen en dat in de jaarstukken 2010 ook bij deze post de netto onkostenvergoeding van klager was vermeld. Voorts was het ook toentertijd in de controlepraktijk van rechtspersonen, ook daar waar het (kleine) organisaties zonder

winststreven of zorginstellingen betrof (zie onder meer de jaareditie 2009 van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen, hoofdstuk C1, paragraaf 412, en de jaaredities 2009 en 2010 van de Richtlijnen voor grote en middelgrote rechtspersonen, richtlijn 655 voor Zorginstellingen, paragraaf 345), zonder meer gebruikelijk c.q. verplicht om de bezoldiging van bestuurders in de jaarrekening te vermelden en lag het in de rede te veronderstellen dat de accountant bij zijn controle de juistheid van deze vermelding heeft onderzocht. De kans was dus aanzienlijk dat in de controledossiers van de accountant ter zake documentatie voorhanden was.

Deze post lag voor klager vanzelfsprekend extra gevoelig, terwijl zijn positie in het onderzoek precair was juist vanwege het feit dat de RvT-leden, die naar zijn stelling hiervan wisten en een en ander hadden goedgekeurd, aan het onderzoek niet meewerkten (later hebben deze RvT-leden een en ander schriftelijk bevestigd, zie bijlage 18 bij de klacht). En als in (één van) de accountantscontrole(s) zou zijn vastgesteld dat die beloning/vergoeding adequaat was gedocumenteerd (mutatieformulier), welke documentatie betrokkenen thans niet meer aantreffen, dan zou dat ook ondersteuning geven aan de suggestie van klager dat, te zijnen detrimente, stukken waren zoekgemaakt. Een dergelijke constatering zou mogelijk betekenis hebben ook buiten het onderwerp van de bestuurdersbeloning. Naar het oordeel van de Accountantskamer moet onder deze omstandigheden, en zij wijst daarbij nog eens naar hetgeen zij onder 4.8, derde alinea heeft opgemerkt over het bij een persoonsgericht onderzoek waken tegen onnodige reputatieschade, worden geconcludeerd dat het onderzoek van betrokkenen op dit onderdeel onvoldoende diepgang heeft gehad, zodat hen het tuchtrechtelijk verwijt treft dat zij zich in zoverre in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid hebben gedragen. In zoverre zijn klachtonderdelen 1. onder j) juncto 2. juncto 3. juncto 4. gegrond.

4.11.1 Het gebrek aan voldoende diepgang geldt ook voor de rapportage van betrokkenen over een aantal door betrokkenen onderzochte aankopen en/of anderszins transacties waarbij klager betrokken was. Gelet op de onderzoeksvragen, die mede zien op “veronderstelde privé-aankopen”, en de titel van het rapport van betrokkenen, dat refereert aan “mogelijke onregelmatigheden”, moesten betrokkenen er rekening mee houden dat elke door hen gerapporteerde transactie die volgens die rapportage niet of niet duidelijk

was gedocumenteerd, of anderszins vragen openliet, bij de lezer de indruk kon wekken dat hier sprake was van een onzakelijke transactie door klager. Voor zover klager betrokkenen verwijt dat zij dergelijke conclusies (ten onrechte) zelf hebben getrokken, is de klacht ongegrond, maar op onderdelen had het wel op de weg van betrokkenen gelegen om hetzij zelf nader onderzoek te doen, hetzij in hun rapportage tot uitdrukking te brengen dat dergelijk nader onderzoek mogelijk was (door henzelf of door [B]) maar dat dit eenvoudig is nagelaten. Ook in zoverre treft hen het tuchtrechtelijk verwijt dat zij zich in zoverre in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid hebben gedragen

4.11.2 Als voorbeeld noemt de Accountantskamer hetgeen betrokkenen in het rapport hebben vermeld ten aanzien van het aangeschafte fitnessapparaat. Hieromtrent is in het rapport vermeld:

“De heer [X] heeft in 2008 op kosten van [B] een fitnessapparaat (loopband) van EUR 2.989,21 aangeschaft, hetgeen is afgeleverd op zijn privéwoonadres [plaats3] [nummer]. Uit de administratie van [B] is het zakelijke karakter van deze aankoop niet gebleken.

De heer [X] heeft volgens de rapportage van [N] aangegeven dat het fitnessapparaat weliswaar is afgeleverd in [plaats3], maar uiteindelijk op de manege is geplaatst voor het uitvoeren van evenwichtstesten. De heer [X] geeft in zijn reactie op de conceptbevindingen aan dat ten behoeve van paardrijden, de loopband in combinatie met een ‘zitbalans vat’ wordt gebruikt en dat de loopband wordt gebruikt door cliënten om hun dagelijkse loopoefeningen te doen.”

Ondanks dat de onderzoeksvraag inhield dat betrokkenen op basis van de administratie van [B] de financiële transacties van klager moesten analyseren, zoals zij ter zitting memoreren, had het, gezien het doel van het onderzoek, naar het oordeel van de Accountantskamer op de weg van betrokkenen gelegen om nader onderzoek te doen naar de feitelijke locatie van het fitnessapparaat, bijvoorbeeld door bij de manege te (laten) verifiëren of het apparaat daadwerkelijk aanwezig was, dan wel met zoveel woorden te vermelden dat dergelijk onderzoek door hen of [B] eenvoudig te verrichten zou zijn geweest, maar dat dit gewoon niet is gedaan. De wijze waarop thans is gerapporteerd is onnodig suggestief.

4.11.3 Het voorgaande geldt evenzeer voor de Loewe & Bose-apparatuur, waarvan het rapport melding maakt. Het rapport vermeldt (p. 15) dat uit het onderzoek niet is gebleken

met welk doel deze apparatuur is aangeschaft en waar deze zich momenteel bevindt. Klager heeft aan betrokkenen gemeld dat de apparatuur zich bij [D] bevond, en dat deze werd gebruikt om sportwedstrijden op te kijken. Ook hier weer hadden betrokkenen dit eenvoudig kunnen (laten) verifiëren, dan wel kunnen vermelden dat dit eenvoudig mogelijk was, maar dat dat is nagelaten. Met dit laatste zou de suggestie dat hier iets niet in de haak is, zijn teruggebracht tot de duidelijke constatering dat het onderzoek hierover geen uitsluitsel heeft geboden omdat het onvolledig was.

4.11.4 Een laatste voorbeeld betreft de gedeclareerde verhuiskosten, die volgens klager betrekking hadden op het archief. Pagina 15 van het rapport vermeldt hierover: “Uit het onderzoek is niet gebleken hoe de verhuiskosten in relatie staan tot de omvang van voornoemd archief”, maar uit niets blijkt dat naar juist dat onderwerp (verhouding verhuiskosten/omvang archief) enig onderzoek is gedaan. De suggestie is dat de gedeclareerde kosten kwestieus zijn, waar ook had kunnen worden volstaan met de constatering dat het simpelweg niet is onderzocht. Ook in zoverre treft betrokkenen derhalve een tuchtrechtelijk verwijt.

4.11.5 De conclusie moet dus zijn dat ook in zoverre de klachtonderdelen 1. onder j) juncto 2. juncto 3. juncto 4. gegrond zijn.

4.12 Met betrekking tot klachtonderdelen 1. onder e), f), g), k) en 5. overweegt de Accountantskamer dat klager niet nader heeft toegelicht op welke wijze betrokkene hiermee tuchtrechtelijk verwijtbaar zou hebben gehandeld, terwijl dat onder de gegeven omstandigheden wel geboden was, danwel missen deze klachtonderdelen in het licht van hetgeen hiervoor geoordeeld is zelfstandige betekenis. Deze onderdelen van de klacht zijn daarom ongegrond.

4.13 Hoewel dit in hun rapport niet expliciet is vermeld, hetgeen ook niet is voorgeschreven, hebben betrokkenen naar het oordeel van de Accountantskamer bij de uitvoering van hun onderzoek voor het overige gehandeld conform de Praktijkhandreiking, voor zover dat van hen op grond van de VGC kon worden geëist. Gebleken is dat betrokkenen zich naast de informatie uit de interviews hebben gebaseerd op de

administratie van [B]. Daarnaast hebben zij naar aanleiding van de wederhoorreactie van klager gezien of nader onderzoek geïndiceerd was en in dat kader contact gehad met [B]. De reactie van klager heeft niet tot aanpassing van de bevindingen geleid, echter hetgeen klager in zijn wederhoorreactie heeft vermeld, is opgenomen in het rapport en in zoverre dan ook meegewogen. Anders dan klager in klachtonderdeel 1. onder j) aanneemt, bepaalt geen rechtsregel dat betrokkenen de hele reactie van klager aan het rapport hadden dienen te hechten.

De werkwijze van betrokkenen heeft grotendeels geleid tot een evenwichtig rapport, echter op enkele onderdelen had nader verifiërend onderzoek in de rede gelegen. Door dit op de hiervoor besproken punten achterwege te laten, hebben betrokkenen [Y1] en [Y2] tuchtrechtelijk verwijtbaar gehandeld en is de klacht in zoverre gegrond. Voor het overige is de klacht tegen hen ongegrond. Ten aanzien van betrokkene [Y3] is niet gebleken van enige aan hem tuchtrechtelijk verwijtbare gedraging, zodat de klacht tegen hem geheel ongegrond zal worden verklaard

4.14 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van betrokkene [Y1] en betrokkene [Y2] en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaken de maatregel van waarschuwing passend en geboden.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart klachtonderdeel 1. onder d) en i) en klachtonderdeel 2., voor zover dit ziet op het niet horen van [G] en [I], niet-ontvankelijk;
- verklaart de klacht inzake betrokkenen [Y1] en [Y2] gegrond in voege als hiervoor weergegeven;

- legt ter zake aan betrokkenen [Y1] en [Y2] de maatregel op van **waarschuwing**;
- verklaart de klacht inzake betrokkenen [Y1] en [Y2] voor het overige ongegrond;
- verklaart de klacht inzake betrokkene [Y3] ongegrond;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat betrokkenen [Y1] en [Y2], op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan hem vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. J.W. Frieling (rechterlijke leden) en Th.A. Verkade RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. M.H.B. Boksebeld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 20 mei 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.