

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer **15/2007 Wtra AK** van **13 juni 2016** van

1. X1 B.V.,

statutair gevestigd te [plaats1],

2. X2,

wonende te [plaats2],

tevens vertegenwoordiger van klagster 1.,

KLAGERS,

t e g e n

Y,

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats3],

BETROKKE NE,

raadsman: mr. B. van Zelst.

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 21 september 2015 ingekomen klaagschrift van 17 september 2015 met bijlagen;
- het op 2 december 2015 ingekomen verweerschrift van diezelfde datum met bijlagen;
- de op 8 januari 2016 ingekomen brief van 7 januari 2016 van klagers met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 18 januari 2016 waar zijn verschenen: klager [X2], mede als vertegenwoordiger van klaagster [X1] B.V., en betrokkene in persoon, bijgestaan door mr. B. van Zelst, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klagers en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (klagers 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 betrokkene is ter zitting verklaard dat ingestemd wordt met het toevoegen aan de processtukken van de brief van klagers van 7 januari 2016 en de daarbij gevoegde 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 Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister en is thans als openbaar accountant verbonden aan [A] Registeraccountants te [plaats3] (hierna: [A]). Bij zijn kantoor is hij tevens klachtfunctionaris.

2.2 [X1] B.V. (klaagster sub 1, hierna: [X1]) was de enige aandeelhoudster van [B] Group

B.V. (hierna: [B] Group). [B] Group houdt zich bezig met het beheer en onderhoud van drinkwaterinstallaties en de technische advisering daaromtrent. [B] B.V. (hierna: [B]), [C] B.V. (hierna: [C]), en [D] B.V. (hierna: [D]) zijn dochtervennootschappen van [B] Group.

2.3 Tot 27 januari 2010 werden de aandelen in [B], [C] en [D] (direct of indirect) gehouden door een aantal rechtspersonen, onder wie [E] B.V. (een vennootschap van [F], hierna respectievelijk [E] en [F]), [G] B.V. (een vennootschap van [H], hierna respectievelijk [G] en [H]) en [I] Beheer B.V. en [J] Beheer B.V. (twee vennootschappen van [K]; hierna: [K], [I] Beheer en [J] Beheer).

2.4 Op enig moment in 2009 heeft [K] te kennen gegeven de onderneming te willen verlaten. [H], [F] en [X2] (klager sub 2) hebben besloten de onderneming gezamenlijk in een gewijzigde vorm voort te zetten, in het kader waarvan [G] en [E] samen met [X1] [B] Group als nieuwe holding zullen oprichten.

2.5 Vooruitlopend daarop heeft het bureau [L] te [plaats3] (hierna: [L]) een 'quick scan' waardebeoordeling van alle aandelen in [B] en [C] uitgevoerd. Eind mei 2009 heeft [L] op basis van door [I] Beheer en [G] verstrekte informatie de waarde van de aandelen [B] per 31 december 2008 bepaald op een bedrag van € 3.980.000 en de waarde van de aandelen [C] op € 2.624.000.

2.6 Op 14 augustus 2009 hebben [I] Beheer, [J] Beheer, [E] en [X1] schriftelijk een intentieverklaring afgelegd, waarin (met het oog op de intentie van [E], [G] en [X1] om [B] Group op te richten, dat als koopster van de aandelen in [B], [C] en [D] zal optreden) staat vermeld dat de koopsom voor de aandelen [B] en [C] bestaat uit een vast bedrag van € 2.200.000 en een variabel bedrag van minimaal € 0 en maximaal € 400.000.

2.7 Op 23 oktober 2009 is een tweede intentieverklaring afgelegd, inhoudende dat [E] en [G] teneinde hun verplichting tot volstorting van hun aandelen in [B] Group na te komen, hun aandelen in [B], [C] en [D] zullen overdragen aan [B] Group.

2.8 Drs. [M] RA (hierna: [M]), kantoorgenoot van betrokkene heeft de halfjaarcijfers

met toelichting per 30 juni 2009 van [B], [C] en [D] beoordeeld. Naar aanleiding hiervan heeft [M] op 30 november 2009 voor elk van deze vennootschappen een “beoordelingsverklaring van oordeelonthouding” afgegeven; de Accountantskamer zal in het vervolg van deze beslissing spreken over een ‘beoordelingsverklaring met onthouding van conclusie’ nu dit beter aansluit op het begrippenstelsel van de NVCOS 2400 zoals deze luidde ten tijde van de totstandkoming van onderhavige beoordelingsverklaringen. In de desbetreffende verklaringen (hierna: de beoordelingsverklaringen) is als onderbouwing van de onthouding van conclusie opgenomen de vaststelling dat de projectadministratie (bij [B] en [C]) respectievelijk de voorraadadministratie (bij [D]) onvoldoende geschikt is om de omzet en kostprijs omzet (bij [B] en [C]) respectievelijk de voorraadwaarde (bij [D]) te kunnen beoordelen, waardoor niet kon worden vastgesteld of er eventueel correcties noodzakelijk waren met betrekking tot de verantwoorde omzet en kostprijs omzet (bij [B] en [C]) respectievelijk met betrekking tot de voorraadwaarde en de verantwoorde kostprijs omzet (bij [D]). De verklaringen sluiten af met:

“Gelet op hetgeen wij hiervoor in de paragraaf 'Onderbouwing van de onthouding van een conclusie' hebben vermeld, hebben wij geen informatie kunnen verkrijgen die voldoende en geschikt is om op basis daarvan tot een conclusie te komen. Dientengevolge verstrekken wij geen enkele zekerheid.”

2.9 Op 25 november 2009 heeft [K] een aantal stukken aan een medewerker van [M] gezonden, waaronder de "Notulen Algemene vergadering van aandeelhouders" van [C], gedateerd 1 december 2008, en ondertekend door [F] en [K]. In deze notulen is onder punt 2 opgenomen:

“Dit jaar zal er in december 2008 en in de loop van 2009 een interim dividenduitkering van € 360.000,00 voor de aandeelhouder [E] B.V. en zal worden uitgekeerd van het jaar 2008 en tevens een interim dividend van € 180.000,00 aan de aandeelhouder [I] B.V. en € 180.000,00 aan de aandeelhouder [G] B.V.”

2.10 Op 13 januari 2010 heeft [M] een inbrengverklaring bij de oprichting van [B] Group (een verklaring ex artikel 2:204a BW) afgegeven, luidende:

“(..)

Oordeel

Wij zijn van oordeel dat de waarde van de in de beschrijving weergegeven voorgenomen inbreng, zoals beschreven naar de toestand per 23 oktober 2009, bij toepassing van in Nederland in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingsmethoden, welke in de

beschrijving zijn vermeld, ten minste gelijk is aan het bedrag van de stortingsplicht ad € 1.890.000 waaraan met de voorgenomen inbreng moet worden voldaan, waarbij in het kader van deze voorgenomen inbreng het agio niet in het bedrag van de stortingsplicht is begrepen.”

2.11 Betrokkene had in het dossier van [B] Group de rol van kwaliteitsbeoordelaar (hierna: OKB-er). In die hoedanigheid is betrokkene aanwezig geweest bij de kick off-meeting met [M] en [N], waarin onder meer de achtergrond van de opdracht en de risico's zijn besproken. Voorts heeft betrokkene het controleplan en de dossiers bekeken. Na afronding van de opdracht heeft betrokkene een gesprek gevoerd met [M] over de reden van de onthouding van conclusie in de onder 2.8 vermelde, afgegeven beoordelingsverklaringen. Betrokkene was van mening dat de afweging van [M] juist was.

2.12 Op 26 november 2009 heeft [M] een Summary Review Memorandum voor akkoord getekend. Hierin is vermeld:

“(…).

Eigen vermogen

In 2009 is een bedrag ad € 20.000 aan dividend uitgekeerd aan de aandeelhouders (betreffen hier rechtspersonen). De notulen van de AvA met de goedkeuring van deze dividenduitkering is wel opgevraagd maar nog niet door ons ontvangen.

(…).

3 Afgegeven verklaring

Op 25 november 2009 heeft overleg plaatsgevonden met de directie van de vennootschap. In dit gesprek is aangegeven dat de posten onderhanden werk en nog te betalen kosten kostprijs omzet te veel onzekerheden bevatten om tot een goedkeurende beoordelingsverklaring te kunnen komen. Dit heeft ook gevolgen voor de posten omzet en kostprijs omzet. De directie erkent deze onzekerheden en heeft besloten hier verder geen actie op te ondernemen om deze onzekerheden weg te nemen.”

2.13 [B] Group is opgericht op 21 januari 2010. Op die datum hebben [E] en [G] de door hen gehouden aandelen in [B], [C] en [D] ten titel van inbreng overgedragen aan [B] Group.

2.14 [B] Group heeft de aandelen van [I] Beheer en [J] Beheer in [B], [C] en [D] gekocht. De koopsom bestond uit een vaste component van € 2.200.000 en een variabele component van maximaal € 400.000. Op 27 januari 2010 zijn de aandelen in de

dochtervennootschappen aan [B] Group geleverd.

2.15 [B] Group en [X1] hebben in maart 2011 een civiele procedure aanhangig gemaakt tegen [I] Beheer en [J] Beheer verband houdend met de in 2.14 vermelde aandelentransactie. Eind 2011 is [E] uitgetreden uit de [B] Group. In september 2012 heeft [X1] de aandelen van [G] overgenomen. Nadien hebben, onder andere, klagers een civiele procedure aanhangig gemaakt tegen [I] Beheer, [E] en [G] en tegen de natuurlijke personen die deze rechtspersonen beheersen.

2.16 In 2012 heeft [B] Group aan [O] Accountants & Consultants (hierna: [O]) opdracht gegeven om onderzoek te doen naar de vraag of [B] Group een te hoge koopsom heeft betaald voor de aandelen in de dochtermaatschappijen. Als resultaat van de werkzaamheden ingevolge die opdracht heeft [O] op 2 oktober 2012 een NVCOS 4400-rapportage (met feitelijke bevindingen, zonder conclusies) uitgebracht, ondertekend door [P] RA en drs. [Q] RA.

2.17 [B] Group heeft de opdracht aan (het kantoor van) [M] op 9 januari 2013 beëindigd. Bij e-mail van 11 januari 2013 heeft [M] de beëindiging bevestigd, met de vermelding dat partijen elkaar over en weer finale kwijting geven, behoudens de uitstaande facturen.

2.18 Klager sub 2. heeft in reactie op de e-mail van [M] van 11 januari 2013 op 18 januari 2013 een brief aan [M] gezonden, inhoudende:

“Op 9 januari jl. hebben wij besproken hoe wij onze zakelijke relatie zouden beëindigen. Daarbij hebben wij gesproken over de openstaande facturen en de nog door jou en je mensen te verrichten hand en spandiensten aan de orde gehad.

Jij zou een bevestiging sturen. Bij die bevestiging heb je niets aangegeven over de hand en spandiensten (loonbelastingaangifte november en december 2012 en beperkte losse opdrachten in het kader van de herfinanciering). Wij hebben ook grote tegenwerking ondervonden bij het kunnen doen van de aangifte loonbelasting november. Omdat het zoals je weet voor ons op dit moment zeer belangrijk is hebben wij maar een door onszelf geschat bedrag betaald.

Wat mij vooral verbaasde in de door jou gestuurde bevestigingstekst was het voorstel dat partijen elkaar over en weer finale kwijting geven. Dat hadden wij niet besproken en ik ga het ook niet doen. Vooral met de kerst heb ik het gevoel gehad dat ik de afgelopen periode vooral bezig ben geweest

met het oplossen van problemen die door het toedoen of het nalaten door andere personen op mijn bordje zijn gekomen. En jij bent een van die personen. Derde en vierde kerstdag heb ik volledig besteed aan het krijgen van helderheid met [R] en de belastingdienst over de openstaande aanslagen, betalingen en verrekeningen van de vennootschapsbelasting over de afgelopen jaren. Dat bleek niet helder en eenduidig met de belastingdienst afgestemd te zijn.

Afgezien van dit kleine en op zich overzichtelijke detail heb ik twee hoofdbezwaren en klachten tegen de dienstverlening tegen jou en je kantoor. Ik zal ze in deze brief slechts kort duiden, ik kom er later uitgebreid op terug.

1. Onder jouw ogen als accountant zijn verkeerde cijfers er de oorzaak van geweest, dat er voor deze onderneming een bedrag is betaald van 5,2 miljoen, terwijl er geen structurele positieve kasstroom was en grote schulden aan onder meer belastingdienst (van in totaal meer dan 1 miljoen). Toen je in dit verband met het feit geconfronteerd werd dat er jaarcijfers en halfjaarcijfers zijn vastgesteld die een volstrekt onjuist beeld geven van de onderliggende waarden en business heb je bovendien de reactie aan de onderzoekende derde accountant aan [S] overgelaten, het verzoek van mij en die derde accountant negerend.
2. Bij het controleren van de jaarrekening 2011 heb je, mede door een niet adequate planning, veel te lang gedaan over het onderzoek en daarbij voor mij in dit stadium relevante onderwerpen achterwege gelaten, zonder daarover af te stemmen. Je was ruim voldoende op de hoogte van de noodzaak van een korte doorlooptijd. Dat die er niet is geweest, heeft heel wat problemen veroorzaakt.

Hierbij stel ik je dan ook aansprakelijk voor de schade die ik heb geleden. Tevens overweeg ik een klacht in te dienen. Ik verzoek je daarom deze brief te overhandigen aan je kantoorgenoot, [Y], met het verzoek om met mij contact op te nemen.

Tenslotte vraag ik je om uiterlijk donderdag 24 januari a.s. alle dossiers betreffende de ondernemingen aan mij over te dragen.”

2.19 Bij e-mail van 25 januari 2013 heeft betrokkene een reactie gegeven op de brief van klager sub 2. van 18 januari 2013, inhoudende:

“Wij hebben de brief ontvangen en zullen je op korte termijn een reactie sturen. Indien je evengoed nog met mij afzonderlijk wilt communiceren verzoek ik je dat schriftelijk (brief of email) te doen. “

2.20 Bij e-mail van 25 januari 2013 deelt klager sub 2. aan betrokkene mee dat hij heeft geprobeerd te bellen over zijn brief van 18 januari 2013, maar dat betrokkene niet op kantoor was en dat hij het na het weekend weer zou proberen.

2.21 Bij e-mail van 25 januari 2013 geeft [M] namens het kantoor een reactie op de brief van klager van 18 januari 2013, inhoudende:

“We hebben je reactie gelezen. We concluderen dat je onze brief bevestigt maar dat je geen finale kwijting wil geven. Daarmee gaan wij akkoord. Derhalve verzoeken we je de openstaande posten lijst te bevestigen en de rest van de afspraken in onze brief van dd 11 januari 2013.

Na het komen van een betalingsregeling dienen wij cf de wetgeving en regelgeving van ons beroep opnieuw te beoordelen of wij [B] Group BV tot onze cliënten kunnen rekenen. Dus tot dat wij een bevestiging van de openstaande rekeningen hebben van onze brief verrichten wij zeker geen enkele werkzaamheden meer.

Overigens zien wij een claim met vertrouwen tegemoet.

Mochten wij geen bevestiging krijgen voor 31 januari dan zullen wij andere invorderingsacties overwegen, zoals beslag leggen bij cliënten dan wel het aanvragen van een faillissement.”

2.22 Bij e-mail van 28 januari 2013 schrijft [M] aan [H]:

“(…). Overigens begreep ik dat jij nog van [B]/[X2] een hoop geld kreeg. Voor jouw info ik heb al een advocaat een concept faillissementsaanvraag laten opstellen.”

2.23 Het kantoor van [M] (en betrokkene) is bij vonnis van de voorzieningenrechter van de rechtbank Amsterdam van [datum] op vordering van [B] Group veroordeeld tot afgifte van een aantal stukken uit het dossier betrekking hebbend op [B] Group, [B], [C] en [D].

2.24 Op 5 februari 2014 hebben onder meer klagers bij de Accountantskamer een klacht ingediend tegen [M]. Bij beslissing van 23 februari 2015 heeft de Accountantskamer de klacht gedeeltelijk gegrond verklaard en aan [M] de maatregel opgelegd van tijdelijke doorhaling van de inschrijving in het register voor de duur van zes maanden. Hiertegen heeft [M] hoger beroep ingesteld, waarop nog niet is beslist.

2.25 [B] Group is op [datum] in staat van faillissement gesteld. [C], [B] en [D] zijn eveneens gefailleerd.

2.26 De curatoren in de faillissementen van [B] Group, [C], [B] en [D] en klaagster sub 1. hebben [A] en [M] in persoon gedagvaard. Op [datum] heeft bij de rechtbank Amsterdam een comparitie plaatsgevonden. Tijdens deze comparitie heeft [M] verklaard:

“Ik controleerde niet de jaarcijfers van de vennootschappen, maar maakte alleen een samenstellingsverklaring. Naar aanleiding van de aangeleverde cijfers stelde ik wel vragen en werd door mij gekeken of die cijfers waren te herleiden. Ik heb een oordeelsonthouding afgegeven, omdat ik bedragen niet kon toerekenen. Het was niet duidelijk of opbrengsten aan de juiste periode werden toegerekend. U houdt mij het summary review memorandum voor (...). De beoordelingsopdracht moest voor een bepaalde datum klaar zijn, want die was belangrijk om de financiering rond te krijgen. De directie kon voor die datum de door mij opgeworpen onzekerheden niet meer wegnemen. Een goedkeurende of een afkeurende verklaring is een stellig oordeel. Die kon ik niet afgeven, want de cijfers gaven daar geen reden voor. U vraagt mij of ik dan niet heb overwogen de opdracht terug te geven. Dat heb ik niet gedaan, omdat dan de financiering en de overname niet zouden zijn doorgegaan. Het klopt dat ik wist dat er grotere belangen speelden. Ook bestond er de mogelijkheid dat wij een claim zouden krijgen, omdat er sprake was van de druk van een transactie. We hebben toen besloten binnen de kaders van de standaarden een oordeelsonthouding te geven. Daarvan ging een zodanige waarschuwendende werking uit, dat zij hun conclusies konden trekken. In 2011 hebben wij bij een controleopdracht ook een oordeelsonthouding afgegeven. (...). Ik weet niet of de door u genoemde standaarden van de accountant de standaarden waren die toen golden. (...). Volgens mij zijn er geen fouten gemaakt bij de dividenden in 2008. Ik denk dat ik in die e-mail de stelling van [X2] naar voren heb gebracht. De inbrengverklaring heb ik gebaseerd op de prijs die partijen waren overeengekomen en de waardering door [L].”

3. De klacht

3.1 Betrokkene heeft volgens klagers gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2 Ten grondslag aan de door klagers ingediende klacht liggen, naar de Accountantskamer begrijpt, de volgende verwijten:

1. Betrokkene heeft de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (hierna: OKB) niet juist uitgevoerd;
2. Betrokkene heeft als klachtfunctionaris niet naar behoren gehandeld.

4. De gronden van de beslissing

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

4.1 Op grond van de artikelen 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) en 33 Wet op de registeraccountants (oud, hierna: Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van de artikelen 31 Wta juncto 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab), is de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn of haar beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en 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 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 openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaats had ná 4 januari 2014 aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (hierna: VGBA).

4.3 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klagers 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.

4.4 Met betrekking tot klachtonderdeel 1. dient het volgende.

4.4.1 Klagers hebben in hun klaagschrift uiteen gezet dat hun uit de verklaring van [M] tijdens de comparitie op [datum] bleek dat ook betrokkene niet heeft gehandeld zoals van een professioneel accountant verwacht mag worden. Klagers zijn van mening dat betrokkene, juist in zijn rol van tweede accountant in het kader van de kwaliteitsborging van dit dossier, had moeten ingrijpen om te voorkomen dat er ongelukken zouden kunnen gebeuren. In de jaren na 2010 heeft betrokkene ook de feiten, die nu bekend zijn geworden uit de verklaring van [M], zorgvuldig verborgen gehouden voor klagers, terwijl er naar de mening van klagers toch alle aanleiding voor was om dit bekend te maken. Betrokkene

heeft als kantoorgenoot ongetwijfeld gehoord over de gang van zaken bij [B] Group, als één van de grootste klanten van het kantoor. Betrokkene en [M] zaten destijds op kantoor ook tegenover elkaar aan hetzelfde bureau. Het kan naar de mening van klagers niet anders dan dat zij regelmatig over [B] Group met elkaar hebben gesproken.

4.4.2 Betrokkene heeft er in zijn verweerschrift op gewezen dat het bij een OKB draait om de vraag of de externe accountant redelijkerwijs tot het oordeel had kunnen komen zoals vervat in de voorgenomen beoordelingsverklaring. De OKB-er voert daarop enkel een marginale toets uit. Deze beoordeling is een objectieve evaluatie van de belangrijkste standpunten die het controle-/beoordelingsteam heeft ingenomen en de conclusies die zijn getrokken ter formulering van een verklaring of mededeling. De OKB-er wordt aangewezen door de beleidsbepalers en is niet betrokken bij de uitvoering van de controle die hij beoordeelt. Hij mag ook geen beslissingen nemen voor (of samen met) het controleteam. Kort gezegd voert de OKB-er een sanity check uit op met name de systematiek van de werkzaamheden die aan de beoordelings-/controleverklaring ten grondslag ligt en gaat hij na of die systematiek consistent is toegepast en leidt tot een logische conclusie. De OKB-er draagt uitdrukkelijk geen eindverantwoordelijkheid voor de uiteindelijk afgegeven verklaring of mededeling, aldus betrokkene.

4.4.3 De Accountantskamer stelt voorop dat het uitvoeren van een OKB onderdeel is van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor. De OKB heeft tot doel vast te stellen of de openbaar accountant in redelijkheid tot de door hem af te geven mededeling heeft kunnen komen. In de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (RA) zijn eisen gesteld aan de OKB-er en is er een procedure voor de OKB beschreven. Nu de OKB onderdeel uitmaakt van het stelsel van kwaliteitsbeheersing waarvoor een accountant verantwoordelijk is, in casu betrokkene, is betrokkene tuchtrechtelijk aanspreekbaar voor eventuele tekortkomingen in de OKB. Zijn verweer dienaangaande faalt derhalve.

4.4.4 Ten aanzien van de door [M] afgegeven beoordelingsverklaringen heeft de Accountantskamer in de beslissing van 23 februari 2015 op de door (onder meer) klagers tegen [M] ingediende klacht, voor zover thans van belang, het volgende overwogen:

“4.5.1 Met betrekking tot het klachtonderdeel onder I. is namens betrokkene in het aanvullend verweerschrift van 25 juli 2014 gesteld dat dit klachtonderdeel reeds afstuit op het feit dat betrokkene de halfjaarcijfers over 2009 van [C] niet heeft samengesteld of gecontroleerd, maar heeft beoordeeld, en naar aanleiding daarvan een verklaring van oordeelonthouding heeft afgegeven met de onder 2.8 opgenomen motivering. Juist omdat betrokkene geen voldoende zekerheid omtrent de juistheid van deze cijfers kon verkrijgen, heeft betrokkene die zekerheid met deze verklaring ook niet verstrekt. Klagers hebben dat kennelijk niet begrepen, maar dat valt betrokkene niet te verwijten, aldus betrokkene.

4.5.2 Dit verweer berust enerzijds kennelijk op een misverstand en anderzijds op een misvatting, en wordt daarom gepasseerd. Daartoe is als volgt overwogen.

(...).

4.5.4 De misvatting, waarvan dit verweer blijkt geeft, heeft betrekking op de strekking van een beoordelingsverklaring van oordeelonthouding. Anders dan betrokkene kennelijk meent, ontslaat het afgeven van een verklaring van oordeelonthouding de beoordelend accountant niet van de verplichting om onderzoek te doen naar afwijkingen van materieel belang en - bij het uitblijven van een correctie - het afgeven van een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring. Anders geformuleerd: het afgeven van een verklaring van oordeelonthouding impliceert dat aan de accountant ook is gebleken dat er geen gronden zijn voor het afgeven van een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring. Hoewel betrokkene voor deze implicatie kennelijk geen oog heeft gehad, mag zijn verklaring van oordeelonthouding door de gebruikers van deze halfjaarcijfers wel zo worden opgevat.”

Ten aanzien van het klachtonderdeel waarin [M] wordt verweten dat de door hem beoordeelde (half)jaarrekening van [C] onjuistheden bevat, heeft de Accountantskamer, voor zover thans van belang, als volgt overwogen:

“4.5.5 Klagers hebben ter onderbouwing van de verwijten waarop klachtonderdeel I stoelt, verwezen naar enerzijds de bevindingen van [O] in het rapport van 2 oktober 2012 en anderzijds naar stukken uit het dossier van betrokkene die ten grondslag liggen aan de beoordelingsverklaringen van 30 november 2009. De Accountantskamer stelt vast dat in de halfjaarcijfers 2009 van [C] ten onrechte een bate van € 754.721 is opgenomen betreffende gefactureerde omzet op projecten, die al ultimo 2008 als gereed zijn aangemerkt, welk bedrag derhalve als nog te factureren omzet in de balans ultimo 2008 had moeten worden opgenomen. Voorts is in de halfjaarcijfers van [C] geen rekening gehouden met een aanzienlijke creditering kort na balansdatum die op 30 november 2009 bekend had kunnen zijn. Op 17 juli 2009 is namelijk een factuur ten bedrage van € 69.847,80 (van 30 juni 2009) aan het COA gecrediteerd. Dit bedrag is als bate begrepen in de cijfers over het eerste halfjaar van 2009, maar is 17 dagen later weer gecrediteerd. De halfjaarcijfers hadden daarom met dat bedrag gecorrigeerd moeten worden. Ten

slotte is ook het verwijt dat in de halfjaarcijfers de kosten van de post onderhanden werk, voor zover het gaat om intercompany-omzet, ten onrechte niet zijn opgenomen, niet betwist. Betrokkene heeft met een en ander doen blijken van een onvoldoende professioneel-kritische instelling. Dat levert op een schending van het fundamentele beginsel ‘deskundigheid en zorgvuldigheid’ als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC. Klachtonderdeel I. moet dan ook in zoverre gegrond worden verklaard.”

Voorts is, voor zover thans van belang, overwogen:

“4.7.1 Met betrekking tot klachtonderdeel III., inhoudende het verwijt dat betrokkene ondeugdelijke beoordelings- en inbrengverklaringen heeft afgegeven, heeft betrokkene desgevraagd ter zitting - onder meer - verklaard:

(aangaande de beoordelingsverklaringen)

- dat hij de halfjaarcijfers van [C], [D] en [B] over 2009 heeft samengesteld en beoordeeld;
- dat de bevindingen aangaande die cijfers, vermeld op de pagina's 9 en 17 van de hiervoor onder 2.14 bedoelde rapportage van [O], slechts bevindingen zijn en niet op controle zijn gebaseerd;
- dat het onderhanden werk bij [C] hem door een van de directieleden was opgegeven in de vorm van een opsomming van de facturen die eigenlijk in 2008 hadden moeten zijn verstuurd en dat hij, na te hebben gevraagd naar de stand van de onderhanden projecten, dit zo heeft goed gevonden en heeft laten aansluiten met de facturen van 2009;
- dat hij - geconfronteerd met de hiervoor onder 4.5.5 vermelde aanzienlijke creditering kort na balansdatum - alleen op grond van het woord creditering nog niet vast vindt staan dat iets nog in de jaarrekening moet worden gecorrigeerd;
- dat men het ook onbegrijpelijk zou vinden als hij een beoordelingsverklaring met een oordeelonthouding zou afgeven en desalniettemin correcties op de beoordeelde cijfers zou aanbrenge;
- dat hij, ondanks het niet vermelden ervan bij de risicoanalyse in het dossier van de beoordelingsopdracht met betrekking tot [B], uiteraard wel rekening heeft gehouden met de mogelijkheid dat de cijfers “opgepoetst” waren en dat hij ook wel “oppoetsende zaken” was tegengekomen, maar dat hij bewust niet op correctie daarvan heeft aangedrongen, omdat er toch al een verklaring van oordeelonthouding zou komen, die onder “overname-omstandigheden” als vrij stevig moet worden aangemerkt, terwijl het bij die verklaring melding maken van dergelijke zaken ten onrechte een beeld zou kunnen geven van een zekerheid die niet wordt geboden;
- (...).

4.7.2 Het namens klagers aan klachtonderdeel III. ten grondslag gelegde is hiermee niet, althans onvoldoende weersproken. Hiervoor (onder 4.5.4) is al geoordeeld dat betrokkene ervan blijk heeft gegeven dat zijn kennis omtrent de strekking van een beoordelingsverklaring van

oordeelonthouding volstrekt te wensen overlaat. Gezien de hiervoor onder 4.5.5 vermelde gebreken in de cijfers per 30 juni 2009 van [C] en gezien de eigen verklaring van betrokkene ter zitting daarover (die spoort met de bevindingen die zijn verwoord in het dossier van de beoordelingsverklaring betreffende [B]) berusten de afgegeven beoordelingsverklaringen betreffende [C] en [B] op ontoereikende grondslagen.

(...).

Op grond van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC (en analoog aan NVCOS 3400) had van betrokkene, nu bij de waardebepalingen door [L] gebruik is gemaakt van de concept jaarrekeningen van [B] en [C] over 2008, en gezien het tijdsverloop tot het tijdstip waarop de inbrengverklaring betrekking heeft, ook gevergd kunnen worden dat hij (kenbaar) had onderzocht hoe de cijfers van deze concepten zich verhouden tot die van de definitieve jaarrekeningen en tot de intussen (onder zijn verantwoordelijkheid samengestelde en beoordeelde) halfjaarcijfers 2009. Klachtonderdeel III. moet gezien het vorenstaande gegrond worden verklaard.”

4.4.5 Betrokkene heeft in zijn verweerschrift naar voren gebracht dat de aan hem gemaakte verwijten - naar volgt uit het feit dat de klachten zich vrijwel volledig richten op het handelen van [M] - sterk samenhangen met de door [M] beweerdelijk gemaakte fouten. Betrokkene acht zich daarom genoodzaakt in te gaan op het handelen van [M] en overlegt bij zijn verweerschrift het door [M] bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBb) ingediende (aanvullende) beroepschrift van 27 mei 2015. Hierin heeft [M] primair het volgende betoogd:

“4.10 Betrokkene heeft de werkzaamheden met betrekking tot de Beoordelingsverklaringen - zoals met de Vennootschappen overeen is gekomen - uitgevoerd conform de Standaard 2400 inzake de beoordeling van financiële overzichten. [X1], [X2] en [B] Group waren daar zoals gezegd niet bij betrokken, zij waren immers geen opdrachtgevers.

4.11 Ten tijde van de uitvoering van de opdracht was in de Standaarden voor de beoordelingsverklaring van oordeelonthouding - zoals de Beoordelingsverklaringen zijn - nog geen kwalificatie voorhanden.

4.12 Wel was destijds door het NIVRA een voorbeeldtekst uitgebracht met de titel ‘beoordelingsverklaring van oordeelonthouding’. Deze kwalificatie vond echter geen steun in de destijds geldende standaarden. Een beoordelingsopdracht is immers niet gericht op het geven van een oordeel, maar het trekken van een conclusie. Ten tijde van het beklagde handelen was de toevoeging ‘oordeelonthouding’ gereserveerd voor *controleverklaringen*.

4.13 Een *beoordelingsverklaring* geeft naar haar aard slechts een beperkte mate van zekerheid. Dat volgt ook uit de door het NIVRA opgestelde voorbeeldtekst:

“een beoordelingsopdracht [verschafft] een beperkte mate van zekerheid [...] dat de beoordeelde informatie geen onjuistheden van materieel belang bevat.”

4.14 Voorts schreef de door het NIVRA uitgegeven voorbeeldtekst voor dat wanneer de accountant op basis van zijn onderzoek tot de conclusie komt dat er sprake is van een beperking van materieel belang in de beoordeling, hij deze beperking in de beoordelingsverklaring moet omschrijven en: *“indien het effect van de beperking van wezenlijke betekenis is tot uitdrukking te brengen dat geen enkele zekerheid wordt verstrekt.”*

4.15 De door betrokkene uitgevoerde werkzaamheden hadden dus naar hun aard een beperkt karakter. Dat wordt in de literatuur ook bevestigd: *“De aard, omvang en diepgang van de werkzaamheden die de accountant bij een beoordelingsopdracht uitvoert zijn samen te vatten met het verkrijgen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses. Werkzaamheden met een verificatiekarakter vormen normaliter geen onderdeel van een beoordelingsopdracht.”*

4.16 In de Beoordelingsverklaringen is Betrokkene samengevat tot de conclusie gekomen dat hij geen informatie heeft verkregen c.q. kunnen verkrijgen die voldoende en geschikt is om op basis daarvan tot een conclusie te komen. Dit is als zodanig opgenomen in de Beoordelingsverklaringen. Vervolgens heeft Betrokkene toegelicht dat “geen enkele zekerheid” kon worden verstrekt ten aanzien van de cijfers van de Vennootschappen over het eerste halfjaar van 2009.

4.17 Kortom: Betrokkene heeft zich met het opstellen van de Beoordelingsverklaringen gehouden aan de door de NIVRA voorgeschreven richtlijnen. Gezien ook de overwegingen van de Accountantskamer die zien op de controle van de jaarrekening, lijkt het er op dat de Accountantskamer het toetsingskader van een *controleopdracht* heeft laten meewegen bij de beoordeling van het handelen van betrokkene bij een *beoordelingsverklaring*. Dat is onjuist en moet leiden tot gegrondverklaring van de bezwaren van Betrokkene en tot vernietiging van het Oordeel van de Accountantskamer op dit punt.”

4.4.6. Naar het oordeel van de Accountantskamer gaat het er in de tegen [M] gerichte klacht in essentie om:

- dat hij weet dat de cijfers en zijn beoordelingsverklaringen nodig zijn in het kader van een financieringsarrangement;
- dat het onderhanden werk en mogelijk te hoge resultaten door hemzelf ([M]) vooraf als aandachtspunten zijn benoemd bij de beoordelingsopdracht;

- dat hij bij de uitvoering van de beoordelingsopdracht indicaties is tegengekomen voor te hoge resultaten en onderhanden werk.

4.4.6.1 In de ten tijde van de verrichte werkzaamheden geldende NV COS 2400 is in randnummer 22 vermeld (vetgedrukt, derhalve ingevolge punt 8. van de toenmalige Introductie tot de NV COS, een essentiële werkzaamheid):

“Indien de accountant redenen heeft om aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling zich richt wellicht onjuistheden van materieel belang zou kunnen bevatten, dient hij in zodanige mate aanvullende of meer uitgebreide werkzaamheden te verrichten dat hij in staat is tot de uitspraak te komen van een negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid of tot de constatering dat een aangepaste formulering van het oordeel in de beoordelingsverklaring noodzakelijk is.”

Dit houdt in dat de accountant, indien hij redenen heeft om aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling zich richt wellicht onjuistheden van materieel belang zou kunnen bevatten, in zodanige mate aanvullende of meer uitgebreide werkzaamheden dient te verrichten dat hij in staat is om i) tot de uitspraak te komen van een negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid of ii) tot de constatering dat een aangepaste formulering van het oordeel in de beoordelingsverklaring noodzakelijk is. In ieder geval dient hij altijd aanvullende werkzaamheden te verrichten.

4.4.6.2 Vastgesteld moet worden dat [M] bij de uitvoering van zijn opdracht reden had om aan te nemen dat er onjuistheden van materieel belang zouden kunnen zijn, maar nader onderzoek achterwege heeft gelaten op basis van de redenering dat er toch een verklaring van oordeelonthouding zou worden verstrekt, waarmee geen enkele zekerheid werd verstrekt. [M] heeft aldus gehandeld in strijd met voormeld randnummer 22 van NV COS 2400.

[M] heeft voorts gehandeld in strijd met randnummer 22A van NV COS 2400, nu hij, na de constatering dat de posten onderhanden werk en omzet kunstmatig waren opgehoogd, hetgeen, gezien het doel van de verklaring, een mogelijk signaal was voor fraude, geen nadere werkzaamheden heeft verricht overeenkomstig het bepaalde in NVCOS 240 en 250.

Voorts had het bepaalde in artikel A-110.2 van de destijds geldende VGC - waarin is vermeld dat de registeraccountant vermijdt dat hij in verband wordt gebracht met

rapportages en andere informatie die naar zijn oordeel een bewering bevat die: a. materieel onjuist of misleidend is b. (...) en c. niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren – [M] ertoe moeten brengen nadere werkzaamheden te verrichten. [M] was er immers van op de hoogte dat bepaalde posten kunstmatig waren opgehoogd en daarmee onjuist waren. Door in strijd met voormelde bepalingen van de NV COS en de VGC nader onderzoek achterwege te laten kan niet anders worden geconcludeerd dan dat de door [M] afgegeven beoordelingsverklaringen, mede gezien hetgeen is overwogen in voornoemde beslissing van de Accountantskamer van 23 februari 2015, op ontoereikende grondslagen berusten en niet hadden mogen worden afgegeven.

4.4.6.3 Betrokkene heeft ter zitting verklaard dat hij de door [M] gemaakte afwegingen bij de afgifte van de beoordelingsverklaringen in het kader van de OKB met hem heeft besproken. Betrokkene verklaart dat het hem bekend was dat sprake was van een mogelijke beperking van materieel belang in de posten onderhanden werk en te factureren omzet. De beperking zat in de wijze van registreren. [M] had hem uitgelegd dat [C] en [B] dit op een bepaalde wijze boekten, te weten door tweemaal een handmatige actie. Betrokkene verklaart dat dit bij het begin van de beoordeling ook was onderkend als risico. [M] heeft geprobeerd onderlinge aansluitingen te maken, maar is hier niet in geslaagd. Er was sprake van aansluitverschillen. Het ging om heel veel facturen en het was praktisch nagenoeg niet mogelijk om deze terug te rekenen. De vennootschappen hielden de voortgang van de projecten bij in een spreadsheet. Aan het spreadsheet werkten veel mensen en er was dan ook geen sprake van een zuivere administratie. [M] had dan aan de hand van de inkoop- en verkoopfacturen moeten bezien in welke periode een project was uitgevoerd. Dit was onbegonnen werk, omdat de primaire vastleggingen ontbraken, aldus betrokkene. Betrokkene verklaart dat [M] hem heeft meegedeeld dat hij geen aanvullende werkzaamheden kon doen. Volgens de NV COS moet dan een verklaring worden afgegeven met onthouding van conclusie, aldus betrokkene.

4.4.6.4 De Accountantskamer is van oordeel dat, nu hiervoor (4.4.6.2) is vastgesteld dat de door [M] opgestelde beoordelingsverklaringen, mede gezien de paragrafen 22 en 22A van NV COS 2400 en artikel A-110.2 van de VGC, zonder nader onderzoek niet hadden

mogen worden afgegeven en uit de verklaringen van betrokkene volgt dat hij in het kader van de OKB met [M] heeft gesproken over diens afwegingen om de beoordelingsverklaringen in deze vorm af te geven, betrokkene ter zake eveneens een tuchtrechtelijk verwijt treft. Immers, indien de opdracht waarop de OKB ziet, onjuist is uitgevoerd, en de betrokken OKB-er kennis heeft van de daarvoor van belang zijnde feiten en omstandigheden, hetgeen in casu het geval was, kan de OKB evenmin goed zijn gedaan.

Betrokkene had onder deze omstandigheden en te meer nu het doel van de beoordelingsverklaringen hem bekend was, nimmer mogen toestaan dat [M] de door hem voorgenomen beoordelingsverklaringen zou afgeven. In ieder geval had betrokkene er bij [M] op moeten aandringen aanvullende werkzaamheden te verrichten. Dat voorzien wordt dat nader onderzoek ‘nagenoeg niet mogelijk zou zijn’ doet er niet aan af dat voormelde paragrafen 22 en 22A van de NV COS het verrichten van nader onderzoek voorschrijven en dat daarom, mede in relatie tot artikel A-110.2 van de VGC, niet te lichtvaardig daarvan zou mogen worden afgezien. Dat nader onderzoek niet mogelijk zou zijn geweest, is overigens ook niet aannemelijk geworden. Alleen al het rapport van [O] duidt op het tegendeel. Dit klachtonderdeel is daarom gegrond.

4.5 Met betrekking tot klachtonderdeel 2. hebben klagers aangevoerd dat betrokkene, toen de effecten van zijn fouten duidelijk werden, zich niet heeft opgesteld als een functionaris waarvan een professionele houding verwacht mag worden. Klagers zijn van mening dat de reactie van betrokkene als klachtenfunctionaris op de opmerkingen die klagers aan [M] en hem hebben doen toekomen, met de kennis waarover hij in 2013 al ruim drie jaar beschikte, volkomen misplaatst is. Klager sub 2. heeft betrokkene als klachtenfunctionaris proberen te bereiken, hem een brief geschreven en getracht telefonisch te spreken te krijgen. Betrokkene ontweek dat en via de e-mail reageerde hij slechts kort dat hij en [M] erop terug zouden komen. Klagers zijn van mening dat de van [M] ontvangen reactie iedere vorm van zelfreflectie ontbeert en uiteindelijk een essentiële stap is geweest in een keten, met als gevolg dat [B] Group failliet is gegaan.

4.5.1 Betrokkene heeft ter zitting verklaard dat hij naar aanleiding van de brief van klager sub 2. van 18 januari 2013 aan [M] heeft gevraagd wat er gaande was. [M] heeft de

brief overgenomen, omdat het zijn dossier was. Betrokkene betwist dat hij een telefoongesprek ontweek, hij was niet op kantoor aanwezig op het moment dat klager sub 2. probeerde te bellen. Betrokkene verklaart diezelfde middag een e-mail aan klager sub 2. te hebben gestuurd met het verzoek om schriftelijk te reageren, waarop klagers niet meer hebben gereageerd. Zijn verzoek aan klager sub 2. om schriftelijk te reageren was ingegeven door de aard van de brief, te weten een opstap naar een claim. Betrokkene verklaart de brief niet te hebben opgevat als een gewone klacht en achtte het beter dit niet telefonisch af te doen. [M] heeft de brief verder zelf afgehandeld, omdat het een hele serieuze aantijging was, en aan klager sub 2. een e-mail gestuurd met de reactie van het kantoor, zo verklaart betrokkene.

4.5.2 Vastgesteld moet worden dat klagers het verweer van betrokkene niet hebben weersproken. Uit het betoog van betrokkene volgt dat hij de brief van klager sub 2. meer heeft opgevat als een aansprakelijkstelling en deze daarom ter verdere afhandeling aan [M] heeft gegeven. Anders dan klagers stellen heeft betrokkene wel contact met klagers opgenomen, door middel van een e-mail, waarop klagers echter niet meer hebben gereageerd. [M] heeft drie dagen nadien per e-mail een inhoudelijke reactie aan klager sub 2. gezonden. Evenals betrokkene is de Accountantskamer van oordeel dat het, gezien de inhoud van de brief van klager sub 2., onduidelijk was of hij met de brief een klacht wilde indienen. Uit de zinsnede “Tevens overweeg ik een klacht in te dienen.”, kan veeleer worden afgeleid dat klagers voornemens waren een klacht bij de Accountantskamer in te dienen. Klagers hebben aldus de feitelijke grondslag van hun klacht, tegenover de gemotiveerde weerspreking ervan door betrokkene, niet aannemelijk gemaakt. Nu ook overigens enig tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen van betrokkene ter zake niet is gebleken dan wel aannemelijk is geworden, moeten dit klachtonderdeel dan ook, mede gelet op hetgeen hiervoor bij 4.3 is overwogen, ongegrond worden verklaard.

4.6 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht alles overziende in deze klachtzaak de maatregel van berisping passend en geboden.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor weergegeven;
- legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **berisping**;
- verklaart de klacht voor het overige 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 betrokkene, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan hen vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. R.P. van Eerde (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 13 juni 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.