

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer **16/1655 Wtra AK** van **8 mei 2017** van

X,

gevestigd te [plaats],

K L A A G S T E R,

raadsman: mr. E.L. Abbink Spaink,

t e g e n

drs. Y CFE,

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats],

B E T R O K K E N E,

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 juni 2016 ingekomen klaagschrift van 27 juni 2016 met bijlagen;
- het op 7 september 2016 ingekomen verweerschrift van diezelfde datum met bijlagen;
- de op 23 september 2016 ingekomen brief van betrokkene van 7 september 2016 met nieuwe bijlagen;
- de op 24 september ingekomen e-mail van klaagster met nieuwe bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 7 oktober 2016 waar zijn verschenen: klaagsters raadsman mr. E.L. Abbink Spaink (hierna: mr. Abbink Spaink), advocaat te Rotterdam, en betrokkene, bijgestaan door mr. F.C.M. van der Velden, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klaagster en betrokkene 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.

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 Klaagster (hierna ook: [X]) is de centrale organisatie van een verbond van verenigingen en de bij die verenigingen aangesloten leden. Zij verdedigt de belangen van deze leden en ondersteunt hen in hun bedrijfsvoering. Tot dit verbond behoort de vereniging [X1] (hierna: [X1]) en behoorde de stichting [X2] (hierna: [X2]), een waarborgfonds voor de leden van [X1].

2.2 Tussen klaagster en [X2] bestond een dienstverleningsovereenkomst op grond

waarvan klaagster voor [X2] tot 22 juli 2015 de administraties, de aangiftes, de jaarcijfers, de begrotingen en het debiteuren- en crediteurenbeleid verzorgde. Klaagster beheerde de rekeningen van [X2].

2.3 [X] en [X1] zijn in diverse juridische procedures verwickeld geraakt met [X2]. De oorsprong daarvan is gelegen in het ontslag op staande voet op [datum] door [X1] van haar secretaris [A], tevens secretaris van [X2], diens aanblijven als secretaris van [X2], de voorwaardelijke ontbinding van zijn arbeidsovereenkomst met [X1] bij beschikking van 8 september 2015 en zijn indiensttreding als titulair directeur bij [X2] omstreeks 11 september 2015. [X2] heeft het vermoeden dat [X] haar heeft benadeeld door bedragen af te schrijven van de rekeningen die [X] voor [X2] beheerde.

2.4 Betrokkene is als partner verbonden aan [organisatie1] (hierna: [organisatie1]). Hij heeft, in opvolging van een andere partner bij [organisatie1], mr. [B], op grondslag van een opdrachtbevestiging van 13 oktober 2015 van [X2] en een aanvullende opdracht van 1 december 2015 met het oog op uitbreiding van de onderzoeksperiode, administratief onderzoek gedaan naar het financieel handelen van [X2] en haar bestuurders. De achtergrond hiervan was dat [X2] een meer voldragen beeld wenste te verkrijgen van de grondslag van de bij haar uitgevoerde betalingen. In de opdrachtbevestiging van 13 oktober 2015 staat:

“(…)

Hierbij doen wij u onze opdrachtbevestiging toekomen in relatie tot ondersteuning van u en uw advocaat ten aanzien van een geschil tussen Stichting [X2] en.

(…)

1. Aanleiding opdracht

De stichting en haar bestuurders is betrokken in diverse juridische procedures. Binnen deze context heeft u de behoefte een zo onafhankelijk mogelijk onderzoek te laten uitvoeren op het met name financieel handelen van uw eigen organisatie (de stichting [X2]) en het financieel handelen van haar bestuurders.

U wenst, als bestuurder van de Stichting [X2], [organisatie1] een onderzoek te laten verrichten in de beschikbare administratie van de Stichting teneinde vast te kunnen stellen of voldaan is aan de vigerende begrotings-, bestedings- en verantwoordingsnormen ten aanzien van betalingen die zijn uitgevoerd in de periode van 1 januari 2015 t/m 31 juni 2015 (...).

Indien het onderzoek mogelijke onregelmatigheden aan het licht brengt wenst u een onderzoek naar de aard en de omvang van deze onregelmatigheden.

Uw administratie is in het verleden gevoerd door [X]. U heeft op dit moment (nog) geen toegang tot deze administratie van de Stichting. Er loopt een juridische procedure om toegang te krijgen tot deze administratie.

2. Doel van de opdracht

Het onderzoek heeft tot doel,

Het in kaart brengen en toetsen van uitgevoerde betalingen door de Stichting [X2] in de periode van 1 januari 2015 tot en met 31 juni 2015 in relatie tot vigerende begrotings-, bestedings- en verantwoordingsnormen binnen de stichting. Met andere woorden van alle betalingen waar mogelijk vast stellen wat aan de betaling ten grondslag heeft gelegen en wie daartoe opdracht heeft gegeven.

3. Te verrichten werkzaamheden

(...)

4. Rapportering

Feitelijke bevindingen worden door ons uitgewerkt in een conceptrapport, dat ter wederhoor aan betrokkenen zal worden voorgelegd, waarna wij een definitief rapport uitbrengen.

(...)”.

2.5 Per e-mail van 22 januari 2016 heeft mr. [C], raadsman van [X2], betrokkene laten weten dat deze het inmiddels door hem vervaardigde conceptrapport voor hoor en wederhoor kon aanbieden aan [X] via haar advocaat mr. Abbink Spaink.

2.6 Betrokkene heeft dit conceptrapport getiteld “Rapport voor (weder)hoor doeleinden inzake onderzoek naar de rechtmatigheid van verrichte betalingen” zoals hij voornemens was dat uit te brengen aan [X2], vervolgens per e-mail van 22 januari 2016 aan mr. Abbink Spaink gestuurd. In die e-mail staat onder meer:

“Hierbij ontvangt u ten behoeve van uw cliënte ons conceptrapport voor (weder)hoordoeleinden. Het rapport wordt geacht zo feitelijk als mogelijk te zijn zonder zelf een oordeel in te omvatten, hoewel soms interpretatie nodig is geweest om zinvol te kunnen rapporteren. Het is het integrale rapport zoals wij dat voornemens zijn uit te brengen aan onze cliënte, [X2] ([X2]). Voordat wij het aan onze cliënte uitbrengen (onze cliënte heeft geen kennis omtrent de inhoud van dit rapport), bieden wij uw cliënte de mogelijkheid ons te wijzen op onjuistheden, onvolledigheden of, indien gewenst, ons rapport van overig commentaar te voorzien, bijvoorbeeld om meer context te bieden. Dergelijk commentaar zullen wij integraal in en/of bij het rapport voegen. (...). Wij hebben begrepen dat er op 17 februari 2015 een zitting is in een lopende bodemprocedure en dat dit rapport daartoe dienstig kan zijn. Om beide partijen gelijkheid van informatie te bieden, dienen wij ruim voor 17 februari ons definitieve rapport uit te brengen. Wij verzoeken u daarom te bevorderen dat uw cliënte binnen 14 dagen ingaat op ons aanbod.(...).

Per e-mails van 4 februari 2016 hebben betrokkene en mr. Abbink Spaink

gecorrespondeerd over de termijn waarop betrokkene een reactie tegemoet kon zien. Dat zou niet later dan 10 februari 2016 zijn.

2.7 In een civiele procedure tussen [X1] (raadsman mr. [D]) en [A] (raadsman mr. [E]) heeft mr. [E] aan mr. [D] op 5 februari 2016 een afschrift gezonden van zijn aan de rechtbank gestuurde brief -met afschriften van bovengenoemde e-mails van 22 januari 2016 en 4 februari 2016 als bijlage- waarin hij uitstel verzoekt voor het indienen van de conclusie van antwoord in conventie en van eis in reconventie in verband met het omstreeks de dag van de rolzitting beschikbaar komende conceptrapport. In de brief heeft mr. [E] het belang van de uitkomst van het onderzoek door betrokkene voor de rechtspositie van [A] onderstreept. Daarover staat in de brief:

“(...) Die rapportage heeft weliswaar niet direct betrekking op de partijen die in de onderhavige procedure betrokken zijn, maar zal naar verwachting de onjuistheid aantonen van een aantal onderdelen van het door [onderzoeksinstituut] op 29 mei 2015 uitgebrachte rapport waar [X1] een deel van haar vordering op baseert”.

2.8 Per e-mail van 8 februari 2016 aan betrokkene heeft mr. Abbink Spaink hem laten weten aan te nemen dat betrokkene de e-mails van 22 januari 2016 en 4 februari 2016 heeft doorgestuurd naar mr. [C] en dat die ze blijkbaar heeft doorgestuurd naar mr. [E]. Mr. Abbink Spaink heeft in de e-mail van 8 februari 2016 bij betrokkene geïnformeerd naar de gang van zaken en er op gewezen dat de aankondiging van mr. [E] haaks staat op de doelstelling van het rapport en het verspreidingsbeleid en dat zijn cliënte door het ontbreken van vertrouwelijkheid ernstig is beperkt in het geven van een grondige en vrije reactie, omdat die bij voorbaat op straat ligt.

2.9 Betrokkene heeft hierop gereageerd per e-mail van 8 februari 2016 en mr. Abbink Spaink laten weten maatregelen genomen te hebben om te voorkomen dat zijn rapport in een andere procedure wordt gebracht dan de procedure waartoe zijn rapport dienstig is en dat, indien nodig, nogmaals te doen en de rechtbank van het ongeoorloofd gebruik op de hoogte te stellen.

2.10 In reactie op een vraag van mr. Abbink Spaink heeft betrokkene hem per e-mail van 9 februari 2016 laten weten de door de beroepsorganisatie voorgeschreven

maatregelen te hebben genomen die verwacht mogen worden in een kwestie waarbij oneigenlijk gebruik van een rapport dreigt en dat hij hem op 22 januari 2016 volledig heeft geïnformeerd in welk kader hij rapporteert en dat mr. Abbink Spaink zich over dat kader door mr. [C] nader had kunnen laten informeren. Voorts heeft betrokkene in die e-mail gevraagd om uiterlijk de volgende dag de toegezegde reactie op het conceptrapport te sturen.

2.11 Per ommeegaande heeft mr. Abbink Spaink betrokkene laten weten dat de door betrokkene bedoelde procedure van de baan is en het spoedeisende karakter van zijn verzoek om een reactie er niet is. Betrokkene antwoordt daarop eveneens per e-mail van 9 februari 2016 onder meer dat hij de relevantie van het feit dat de door hem bedoelde procedure van de baan is niet ziet voor wat betreft de te ontvangen reactie, waarvan mr. Abbink Spaink de toezegging heeft gedaan dat betrokkene die niet later dan 10 februari 2016 tegemoet kon zien.

2.12 Per brief van 10 februari 2016 heeft betrokkene de reactie van klaagster op het conceptrapport van mr. Abbink Spaink ontvangen. Daarin doet mr. Abbink Spaink onder meer zeven verzoeken tot aanpassing en concludeert hij dat de versie van het conceptrapport schadelijk voor [X], enerzijds door de korte termijn die is gegund voor een reactie en het aanleggen van een niet nader toegelicht of gepresenteerd normenkader, waarbij afwijkingen als onrechtmatig worden gekwalificeerd en anderzijds doordat de bevindingen tot stand zijn gekomen op basis van een onvolledige weergave van feiten over de verhouding tussen partijen.

Per e-mails van 10 en 11 februari 2016 heeft betrokkene mr. Abbink Spaink over de wijze waarop deze reactie in het definitieve rapport (hierna: rapport) is verwerkt geïnformeerd en hem bericht dat het rapport uitsluitend definitief wordt uitgebracht aan zijn cliënte, [X2].

2.13 Betrokkene heeft op 23 februari 2016 het rapport uitgebracht. Daarin staat onder meer:

“1 Inleiding

De Stichting [X2] (hierna [X2]) en haar bestuurders zijn betrokken in diverse juridische procedures. Eén van de procedures betreft de namens [X2] door [X] (hierna: [X]) gevoerde administratie. Naar wij begrepen hebben, gaat het daarbij enerzijds om de originele bescheiden van [X2] bij [X2] vanuit [X] beschikbaar te

krijgen, voor zover die bescheiden (nog) bestaan, anderzijds is er discussie ontstaan of bepaalde uitgaven voldoende onderbouwd zijn en/of voldaan is aan de vigerende begrotings-, bestedings- en verantwoordingsnormen, omdat bij [X2] twijfel is ontstaan over de rechtmatigheid van een aantal uitgaven. (...)

[X2] heeft [organisatie1] gevraagd onafhankelijk onderzoek te doen naar de grondslag van de betalingen in de periode van 1 januari 2015 tot en met 30 november 2015.

2 Doelstelling onderzoek

Voor het onderzoek is de volgende initiële onderzoeksopdracht geformuleerd:

Het in kaart brengen van uitgevoerde betalingen door de Stichting [X2] in de periode van 1 januari 2015 tot en met 30 Juni 2015 (...) in relatie tot vigerende begrotings-, bestedings- en verantwoordingsnormen binnen de stichting. Met andere woorden van alle betalingen waar mogelijk vaststellen wat aan de betaling ten grondslag heeft gelegen en wie daartoe opdracht heeft gegeven.

In feite betreft dit onderzoek het vaststellen van de rechtmatigheid van de betalingen, zoals in de accountantsliteratuur is bedoeld (als tegenhanger van doelmatigheid). Op verzoek van [X] voegen wij toe dat in het geval dat de rechtmatigheid van een betaling niet is vastgesteld, dat niet wil zeggen dat sprake is van een onrechtmatigheid als bedoeld in artikel 6:162 BW.

In verband met (...) heeft u ons verzocht de onderzoeksperiode uit te breiden tot de periode 1 januari 2015 tot en met 30 november 2015.

3 Verrichte werkzaamheden, beschikbare bescheiden

Voor dit onderzoek is op betaalniveau voor iedere post de rechtmatigheid nagegaan, voor zover mogelijk aan de hand van administratieve bescheiden en van [X2] bestuurders verkregen toelichtingen.

Ter voorkoming van misverstanden, onjuistheden en onvolledigheden hebben wij onze bevindingen eerst in concept aan [X] voorgelegd, omdat aldaar de administratie voor een belangrijk deel van de onderzochte periode is gevoerd.

De reactie van [X] hebben wij als bijlage XIII gevoegd bij dit rapport. Waar wij dat passend vonden hebben wij op verzoek van [X] (hiertoe heeft [X] zeven verzoeken gedaan, waarvan wij de eerste niet geheel hebben gehonoreerd) passages uit die reacties bijgesloten (omkaderd).

Onder verwijzing naar de reactie van [X], met name haar eerste verzoek, merken wij op dat [X] zich in haar reactie opstelt als betrokkene in dit onderzoek en een oordeel van ons verwacht. Met nadruk wijzen wij er op dat dit op een misverstand berust. Onze bevindingen zijn weliswaar te beschouwen als conclusies wat betreft het voldoen van betalingen aan bepaalde administratieve vereisten binnen [X2], zoals geformuleerd in de doelstelling van het onderzoek en in de aanhef van paragraaf 4 en verder, en als zodanig al dan niet als rechtmatig beschouwd, maar niet als een oordeel over die betaling (juist/onjuist/goed/fout/doelmatig/ondoelmatig).

(...).

4 Bevindingen

Door ons heeft onderzoek plaatsgevonden naar de rechtmatigheid van verrichte betalingen in de periode 1 januari 2015 tot en met 30 november 2015. Het gaat om ruim 250 betalingen. Het onderzoek naar de rechtmatigheid van de betalingen richt zich binnen deze paragraaf specifiek op de volgende aspecten:

- Ligt er sluitende documentatie aan de betaling ten grondslag;

- Is de onderliggende documentatie/ de bancaire betalingsopdracht zichtbaar geautoriseerd voor betaling door daartoe bevoegde functionaris;
- Kan de authenticiteit van de autoriserende paraaf worden vastgesteld;
- Is de betaling per bank overgemaakt op het rekeningnummer dat vermeld staat op de (kopie)documentatie die aan de betalingen ten grondslag ligt;
- Heeft de betaling betrekking op [X2];
- Passen betalingen in de begroting van [X2].

(...)

4.1 Bevindingen ten aanzien van de documentatie

(...)

4.2 Bevindingen ten aanzien van de autorisatie en de authenticiteit daarvan

(...)

4.3 Bevindingen ten aanzien van de bestemming van betalingen

(...)

4.4 Betalingen die betrekking lijken te hebben op Vereniging [X1]

(...)

4.5 Betalingen die betrekking hebben op begrotingsposten

(...)

5 Ten slotte

Dit rapport is opgesteld ten behoeve van het bestuur van de Stichting [X2] en is afgestemd op het gebruik ten behoeve van de vermelde doelstelling. Dit rapport is dan ook niet bedoeld, en mogelijk ook niet geschikt, voor enig ander gebruik, aangezien dan niet noodzakelijkerwijs is gewaarborgd dat derden, die niet op de hoogte zijn van het doel en de reikwijdte van de verrichte werkzaamheden, de inhoud van dit rapport op de juiste wijze interpreteren. Voor openbaarmaking van dit rapport dient door [organisatie1] voorafgaand schriftelijk toestemming te worden verleend.”

(...)

Wij hebben het [X2] of anderen geen toestemming gegeven ons rapport te gebruiken in de door [X] genoemde procedure.”

2.14 Klaagster heeft op 28 februari 2016 het rapport onder ogen gekregen en is kort daarna bekend geraakt met een persbericht van [X2] waarin staat dat ‘[X2] aangifte doet van fraude met ongeautoriseerde betalingen van een half miljoen euro’. Volgens het bericht is het geld onterecht door [X] aan [X1] overgemaakt en was het geld binnen [X2] bestemd voor het opvangen van garantieclaims van de consument. Volgens het bericht is aan het licht gekomen ‘dat er ongeautoriseerde betalingen zijn verricht na een forensisch accountantsonderzoek van het bureau [organisatie1]’.

2.15 Per e-mail van 10 maart 2016 heeft mr. Abbink Spaink betrokkene gewezen op

voormeld persbericht en geschreven dat de daarin genoemde aangifte steunt op het rapport van betrokkene, dat [X] door de berichtgeving en de aangifte ernstige schade lijdt en dat betrokkene deze schade kan beperken door zich te distantiëren van de interpretatie die in het bericht gegeven wordt. Daarin kondigt hij eveneens aan een klacht tegen betrokkene in te dienen bij de Accountantskamer.

2.16 Betrokkene stuurt op 10 maart 2016 een e-mail naar (de voorzitter van) [X2] met een afschrift daarvan aan mr. Abbink Spaink. Daarin wijst hij [X2] er onder meer op dat in het rapport expliciet is vermeld dat het is opgesteld ten behoeve van het bestuur van [X2] en is afgestemd op het gebruik ten behoeve van het in het rapport vermelde doelstelling, dat voor openbaarmaking voorafgaande schriftelijke toestemming van [organisatie1] wordt vereist en dat [organisatie1] zich uitdrukkelijk distantieert van de door [X2] blijkbaar gegeven interpretatie aan haar onderzoeksresultaten en dat geen toestemming is gegeven om het rapport openbaar te maken.

2.17 [X1] heeft haar leden in een per e-mail van 11 maart 2016 gestuurde nieuwsbrief ervan op de hoogte gesteld dat [organisatie1] nadrukkelijk afstand neemt van de interpretatie door [organisatie1] van het rapport.

2.18 Rond 13 maart 2016 heeft klaagster een persbericht doen uitgaan over de in afschrift ontvangen e-mail van 10 maart 2016 van betrokkene dat op 14 maart 2016 heeft geleid tot een publicatie op [vakblad] online.

2.19 Op 14 maart 2016 heeft betrokkene mr. Abbink Spaink geschreven dat hij de e-mail van 10 maart 2016 aan hem in kopie had toegezonden ter informatie, dat hij een hem ter ore gekomen verspreiding buiten de kring van geadresseerden ziet als een inbreuk op de vertrouwelijkheid van de correspondentie en dat hij voor verspreiding buiten de kring van geadresseerden geen toestemming gegeven heeft.

3. De klacht

3.1 Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende

gedrags- en beroepsregels.

3.2 Ten grondslag aan de door klaagster ingediende klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagster gegeven toelichting, de volgende verwijten:

- a. betrokkene heeft in zijn rapport niet vermeld volgens welk Nader voorschrift controle- en overige standaarden (NV COS) hij zijn werkzaamheden heeft verricht noch welke opdracht aan zijn werkzaamheden ten grondslag heeft gelegen en ook blijkt niet dat sprake was van een assurancerapport;
- b. betrokkene had de opdracht niet mogen aanvaarden vanwege de bedreiging als gevolg van het conflict tussen haar opdrachtgeefster ([X2]) en haar belangrijke bron voor het verkrijgen van informatie ([X]);
- c. betrokkene heeft niet onderkend dat [X] had te gelden als ‘betrokkene’ in de zin van een persoonsgericht onderzoek;
- d. betrokkene heeft onvoldoende acht geslagen op de procedurele waarborgen van een persoonsgericht onderzoek;
- e. het rapport is op belangrijke onderdelen (doelomschrijving, toedracht, normenkader, feitelijkheden) onbegrijpelijk, tegenstrijdig, subjectief en/of onjuist en is niet onderbouwd met informatie die naar zijn aard en omvang voldoende en geschikt is om als basis te dienen voor de bevindingen en oordelen in het rapport;
- f. betrokkene heeft een onduidelijk en niet nader toegelicht normenkader gehanteerd en heeft nagelaten dit op verzoek van klaagster te duiden, toe te lichten of aan te vullen;
- g. het rapport bevat nieuwe (onjuiste) aspecten die ten onrechte niet eerst zijn voorgelegd aan klaagster;
- h. betrokkene heeft de reactie van klaagster onvoldoende verwerkt in het rapport.
- i. betrokkene heeft onvoldoende maatregelen genomen tegen oneigenlijk gebruik van het rapport door [X2];
- j. voor zover NV COS 4400 van toepassing is heeft betrokkene zijn werkzaamheden op een negental punten in strijd met dit voorschrift uitgevoerd.

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 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de 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, nu dit plaats had ná 4 januari 2014 worden getoetst aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

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

4.4.1 Opmerking verdient op de eerste plaats het volgende. De opdracht van [X2] aan [organisatie1] is tot medio januari 2016 uitgevoerd onder (juridische) verantwoordelijkheid van mr. [B] en sedertdien onder (accountants) verantwoordelijkheid van betrokkene die zich toen mede in het licht van de op hem van toepassing zijnde accountancy wet- en regelgeving een beeld heeft gevormd van de aard en inhoud van de opdracht. Aldus is hij degene die (eind)verantwoordelijk moet worden gehouden voor de gehele uitvoering van de opdracht.

Betrokkene heeft in het rapport niet toegelicht op grondslag van welke beroeps- of overige wettelijke voorschriften hij zijn werkzaamheden zou uitvoeren en met inachtneming van welke bepalingen hij daarover heeft gerapporteerd. Te dien zake heeft de Accountantskamer aan de hand van het dossier het volgende vastgesteld.

Betrokkene heeft op grondslag van de opdracht onderzoek gedaan naar door [X2] uitgevoerde betalingen hetgeen inhield dat hij voor elke betaling heeft onderzocht wat aan

de betaling ten grondslag heeft gelegen en wie daartoe opdracht heeft gegeven. Over de aspecten van dit onderzoek en de uitkomsten daarvan heeft hij in het (concept)rapport gerapporteerd en daarin het onderzoek gekwalificeerd als het (in feite) vaststellen van de rechtmatigheid van de betalingen.

De bewoordingen van beide rapporten duiden er niet op dat betrokkene aan de uitkomsten over de grondslag van betalingen gevolgtrekkingen heeft verbonden of dat deze concludent zijn (al dan niet jegens klaagster). De omstandigheid dat de door betrokkene als zodanig geformuleerde bevindingen in negatieve zin konden raken aan de (rechtspositie van) [X] omdat die vereniging de administratie voor [X2] tot medio 2015 verzorgde, maakt dat niet anders. Daarbij merkt de Accountantskamer op dat het conceptrapport ook volgens klaagster in haar (wederhoor) reactie daarop van 10 februari 2016 geen conclusie(s) kent.

De Accountantskamer ziet dan ook niet in zoals door klaagster is bepleit dat omdat betrokkene wist dat het rapport in een gerechtelijke procedure kon worden gebruikt, daaraan wat betreft de rol of positie van [X] een ander gezag, in de zin dat het rapport daaromtrent nadelige of negatieve oordelen behelst, zou worden toegekend dan het op grondslag van de opdracht, het onderzoek en de wijze van rapportering toekomt.

Dat neemt niet weg dat omdat het van meet af aan duidelijk was dat het rapport ter publiekelijke ondersteuning van een standpuntinname van [X2] in juridische procedures - welke dan ook- zou kunnen dienen, het feit dat betrokkene accountant is, gezag verleent aan datgene wat hij heeft gerapporteerd temeer nu de daarin gerapporteerde bevindingen een voor [X2] standpuntondersteunend karakter hebben. In dit verband is van belang dat een accountant, ook als hij een partijbelang dient, ervoor dient te zorgen dat een rapportage, welke door een partij in een procedure zal worden overgelegd, de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet wordt belemmerd. Van belemmering is sprake indien de inhoud van de rapportage bijvoorbeeld niet volledig en/of (op onderdelen) tegenstrijdig is, niet op deugdelijk onderzoek is gebaseerd of ten onrechte geen voorbehouden of beperkingen bevat.

Van een assurance-opdracht zoals klaagster heeft bepleit, was geen sprake omdat het hier niet gaat om een opdracht waarbij betrokkene een bepaalde mate van zekerheid verschaft, althans de opdracht niet voldoet aan de kenmerken van een assurance-opdracht zoals deze is gedefinieerd in de NVCOS en het Stramien voor Assuranceopdrachten. Op de stelling van klaagster dat betrokkene niet heeft onderkend dat zijn onderzoek een persoonsgericht

onderzoek betref wordt hierna onder 4.10 ingegaan.

4.4.2 De Accountantskamer heeft vervolgens geconstateerd dat betrokkene overeengekomen specifieke werkzaamheden heeft verricht met betrekking tot financiële informatie. Als uitkomst daarvan heeft hij over zijn bevindingen gerapporteerd nadat hij [X] in de gelegenheid heeft gesteld een (wederhoor) reactie te geven op het concept van het rapport. In weerwil van het verweer terzake lijkt het rapport alle aspecten te hebben van een rapport waarop NVCOS 4400 van toepassing is. Afgezien echter van de vraag of NVCOS 4400 in onderhavig geval de toepasselijke standaard had moeten zijn blijft het algemene uitgangspunt voor de werkzaamheden dat betrokkene zich dient te houden aan de gedrags- en beroepsnormen voortvloeiende uit de VGBA. Nu het rapport zoveel gelijkenis vertoont met een rapport gebaseerd op NVCOS 4400 zal de Accountantskamer bij de boordeling of betrokkene zich heeft gehouden aan de fundamentele beginselen het rapport in een voorkomend geval ook toetsen aan de invulling die NVCOS 4400 aan de fundamentele beginselen geeft. NBA-handreikingen kunnen voorts ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep aanwijzingen geven om te beoordelen of een accountant heeft voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving.

4.5 Toegespitst op de onderhavige zaak leidt voorgaande tot de volgende overwegingen.

4.6 In klachtonderdeel a. heeft klaagster zich samengevat op het standpunt gesteld dat betrokkene in zijn rapport heeft verzuimd om duidelijkheid te scheppen over de aan zijn werkzaamheden ten grondslag liggende opdracht, over de NVCOS volgens welke hij zijn werkzaamheden heeft verricht en over de status van zijn rapport dat volgens klaagster een assurance-rapport betreft.

4.7 Betrokkene heeft ter afweer naar voren gebracht dat de onderzoeksopdracht in het rapport is geciteerd en hij zich ten tijde van zijn intrede in het dossier een beeld gevormd heeft van de aard en de inhoud van de opdracht. Hij was op de hoogte van het geschil tussen klaagster en [X2] maar het onderzoek had volgens hem een verifiërend karakter en

was niet bedoeld ter ondersteuning van een standpunt van [X2] in een (potentieel) geschil met klaagster. Hij heeft afgewogen dat, indachtig de NBA-handreiking 1127 inzake Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen, geen zekerheid of een oordeel werd verwacht althans de opdracht niet voldeed aan alle elementen voor een assurance-opdracht, de beoogde gebruikers bekend waren en geconstateerd dat op de opdracht de criteria van de NVCOS 4400 niet volledig van toepassing waren, dat het onderzoek geen persoonsgericht onderzoek in de zin van de NBA-handreiking 1112 persoonsgerichte onderzoeken (hierna: Handreiking 1112) betrof noch een NV COS 3000- of een assurance-opdracht betrof. Omdat aldus volgens hem sprake was van een overige adviesopdracht heeft hij geen NVCOS of overige status aan het rapport verbonden en dienden de werkzaamheden volgens hem (louter) te voldoen aan de in de VGBA opgenomen fundamentele beginselen.

4.8 Naar het oordeel van de Accountantskamer mist het verwijt dat de opdracht niet in het rapport is vermeld feitelijke grondslag nu de aard en doelstelling daarvan is verwoord in hoofdstuk 2 van het rapport en behelst het rapport, zoals hiervoor ook is overwogen geen neerslag van de onderzoeksresultaten van een assurance-opdracht. Klachtonderdeel a. is derhalve in zoverre ongegrond.

Naar de Accountantskamer begrijpt heeft betrokkene niet vermeld volgens welke standaard hij zijn werkzaamheden heeft uitgevoerd of welke status aan zijn rapport toekomt omdat hij de aard van de opdracht heeft gekwalificeerd als een overige adviesopdracht waarop geen standaard van toepassing is. Ook echter als de werkzaamheden moeten worden gekwalificeerd als de uitvoering van een overige adviesopdracht, zoals betrokkene heeft gedaan, had het naar het oordeel van de Accountantskamer onder de gegeven omstandigheden en mede indachtig het principe dat ook speelt in NVCOS onder 18 onderdeel e, op zijn weg gelegen om daarover in zijn rapport helderheid te verschaffen en de door hem verleende professionele dienst op die wijze te duiden ten einde na te kunnen gaan of de dienst overeenkomstig artikel 13 van de VGBA is uitgevoerd. In zoverre is klachtonderdeel a. gegrond en heeft betrokkene in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

4.9 Klaagster heeft zich in klachtonderdeel b. op het standpunt gesteld dat betrokkene

in het tussen [en klaagster bestaande conflict een bedreiging voor het naleven van de fundamentele beginselen had moeten zien en de maatregel had moeten treffen de opdracht niet te aanvaarden.

4.9.1 Ingevolge de artikelen 2 en 3 van de VGBA behoort een accountant de in artikel 2 van de VGBA genoemde vijf fundamentele beginselen in acht te nemen en dient hij, zoals is bepaald in de artikelen 20 tot en met 22 van de VGBA, bij het naleven daarvan professionele oordeelsvorming toe te passen in die zin dat hij bedreigingen signaleert voor een goede naleving van die beginselen en zonodig toereikende maatregelen te treffen die de bedreigingen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

4.9.2 De Accountantskamer volgt klaagster niet in haar standpunt dat het enkele bestaan van een conflict tussen [X2] en [X] een risico voor betrokkene met zich bracht voor het naleven van de fundamentele beginselen. Voor het treffen van een maatregel zoals het door klaagster bepleitte “niet aanvaarden van de opdracht” bestond daarom geen reden. Klachtonderdeel b. is daarom ongegrond.

4.10 In klachtonderdelen c. en d. verwijt klaagster betrokkene dat hij klaagster niet heeft beschouwd als betrokkene in de zin van de Handreiking 1112 en niet heeft voldaan aan de daarin opgenomen procedurele waarborgen omdat hij haar volgens klaagster geen redelijke termijn voor haar reactie heeft gegund en niet duidelijk heeft laten weten in welke procedures het rapport zou kunnen worden gebruikt. In dit verband is van belang dat in Handreiking 1112 onder een persoonsgericht onderzoek wordt verstaan de aan de 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. In paragraaf 5.1 van de handreiking wordt verduidelijkt dat het object van een dergelijke opdracht is het functioneren, het handelen of nalaten van handelen van een betrokkene, te weten een (rechts)persoon, niet zijnde de opdrachtgever(s). Omdat het onderzoek van betrokkene betrekking had op zijn opdrachtgever [X2] kan in deze niet van een persoonsgericht onderzoek worden gesproken en behoeven de verwijten aangaande het

niet naleven van de procedurele waarborgen daaromtrent geen bespreking. Gelet op vorenstaande zijn de klachtonderdelen c. en d. ongegrond. Niettegenstaande dat overweegt de Accountantskamer dat betrokkene, omdat het onderzoek de administratie van [X2] betrof die door [X] voor een deel van de onderzoeksperiode werd gevoerd en het daardoor in zoverre ook de rechtspositie van [X] kon raken, terecht -overeenkomstig de vermelding in de opdrachtbevestiging het rapport aan betrokkenen voor te leggen- het conceptrapport voor wederhoor naar [X] heeft gestuurd. Op deze wijze heeft betrokkene naar het oordeel van de Accountantskamer terecht toepassing gegeven aan hetgeen het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid in deze situatie van betrokkene verlangde. Mede in acht genomen het verweer terzake is de Accountantskamer niet gebleken dat klaagster voor haar reactie, vanwege afwijzen of niet beantwoorden van haar verzoeken of vanwege de door haar gevraagde waarborging van de vertrouwelijkheid geen redelijke termijn is gegund of dat betrokkene tekort is geschoten in het informeren van klaagster over het gebruik van het rapport in juridische procedures. In dit verband overweegt de Accountantskamer dat de aan de advocaat van [X] gestelde termijn in overleg met hem tot stand is gekomen en dat de advocaat, uiteindelijk nadat hij een dag voor het verstrijken van de termijn had aangegeven dat hij niet zou reageren, toch binnen de gestelde termijn heeft gereageerd.

4.11 In de kern komt het verwijt in klachtonderdeel e. er op neer dat het rapport, waarvan betrokkene wist dat het in een gerechtelijke procedure zou worden gebruikt, louter het partijstandpunt van [X2] verkondigt. Het mist volgens klaagster een deugdelijke grondslag omdat het op onderdelen feitelijk onjuist is en een aantal suggesties en tendenties behelst ondanks de nuancering daarvan door klaagster in haar reactie op het conceptrapport. In klachtonderdeel h. beklagt klaagster zich over de wijze waarop betrokkene heeft gehandeld naar aanleiding van de door haar verstrekte reactie op het rapport. Beide verwijten behandelt de Accountantskamer gezamenlijk als volgt.

4.12 Betrokkene heeft klaagster, naar uit het verweerschrift is gebleken om reden van verificatie van zijn onderzoeksresultaten, bij e-mail van 22 januari 2016 de gelegenheid geboden te wijzen op onjuistheden of onvolledigheden in zijn conceptrapport of dit van overig commentaar te voorzien. Klaagster heeft dit gedaan bij brief van 10 februari 2016

waarin zij zeven verzoeken tot aanpassing van de conceptrapportage heeft opgenomen. Betrokkene heeft in hoofdstuk 3 van het rapport opgenomen dat hij een opmerking heeft verwerkt naar aanleiding van klaagsters eerste verzoek dat hij niet geheel heeft gehonoreerd en de reden daarvoor toegelicht. Waar hij dat passend vond, heeft hij passages uit de reactie van klaagster op haar verzoek in de verschillende hoofdstukken omkaderd bijgesloten, zo heeft hij vervolgens in hoofdstuk 3 vermeld. In zijn verweerschrift heeft hij te dier zake toegelicht dat daar waar de reactie volgens hem niet aansloot op de bevinding in het rapport hij hier melding van heeft gemaakt. Dit betreft volgens hem klaagsters vijfde en zevende verzoek.

Deze werkwijze neemt naar het oordeel van de Accountantskamer echter niet weg dat betrokkene niet steeds duidelijk heeft gemaakt of en om welke reden elk verzoek van klaagster hem al dan niet aanleiding heeft gegeven tot aanpassing van het conceptrapport en welk aanvullend onderzoek hij naar aanleiding daarvan eventueel heeft gedaan. Daaraan doet niet af dat klaagster volgens hem bekend en akkoord was met de wijze van de verwerking van haar reactie in het rapport.

Wat betreft het vijfde verzoek van klaagster heeft de Accountantskamer daarnaast vastgesteld dat betrokkene zijn (eigen) bevinding aangaande betaling van declaraties van [F] op een ander rekeningnummer dan het nummer dat op de declaraties was vermeld nader heeft onderzocht. Althans daaromtrent heeft hij navraag gedaan bij de secretaresse van [X2] (hoofdstuk 4.3). In reactie op het verzoek van klaagster, inhoudende om bij een aan [X1] toebehorend rekeningnummer niet te vermelden dat dit nummer toebehoort aan [G] (gevolmachtigde van het bestuur van [X]) omdat dit onjuiste insinuaties tot gevolg kon hebben wat schadelijk zou zijn voor [X] en voor de heer [G], heeft hij zijn bevinding echter ongewijzigd gehandhaafd en tweemaal (onder 4.4 en 4.5) volstaan met de opmerking dat in het conceptrapport niet is gesteld dat de genoemde bankrekening van de heer [G] is maar dat zijn naam wordt genoemd bij de tegenrekening.

Het mag zo zijn dat, zoals betrokkene in zijn verweerschrift heeft bepleit, meermaals [G] als naam van de tegenrekening vermeld staat en dat uit de in het rapport opgenomen omkaderde reactie door klaagster is gesteld dat dit kwam door een conversiefout in het boekhoudprogramma maar dat de rekening toebehoorde aan [X1], dat neemt niet weg dat van een vakbekwaam en zorgvuldig handelend accountant verwacht had mogen worden daaromtrent in zijn rapport duidelijkheid te scheppen om te voorkomen dat aan deze

bevinding deze (blijkbaar ook in zijn optiek) onjuiste, maar niet onwaarschijnlijke, interpretatie gegeven zou kunnen worden. Het ontbreken van een duidelijke terugkoppeling op deze reactie en de enkele constatering van betrokkene dat hij niet heeft gesteld dat de bankrekening van [G] is maar dat (slechts) zijn naam wordt genoemd bij de tegenrekening, volstaat daartoe naar het oordeel van de Accountantskamer niet.

Door onduidelijkheid te laten bestaan over de wijze waarop betrokkene heeft gehandeld naar aanleiding van het tweede, derde, vierde en zesde verzoek van klaagster en nader verifiërend onderzoek dat wel in de rede had gelegen op bedoeld onderdeel van het vijfde verzoek achterwege te laten, zijn de bevindingen van betrokkene onvoldoende gemotiveerd en heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbewaamheid en zorgvuldigheid. De klachtonderdelen e. en h. zijn daarom in zoverre gegrond.

4.13 Betrokkene heeft in hoofdstuk 2 van zijn rapport toegelicht dat zijn onderzoek het vaststellen van de rechtmatigheid van betalingen betrof en heeft aangegeven wat voor zijn bevindingen ten aanzien van de documentatie, zijn bevindingen ten aanzien van de autorisatie en de authenticiteit daarvan en zijn bevindingen ten aanzien van de bestemming van betalingen, steeds de specifiek gehanteerde norm was. Deze normen komen de Accountantskamer plausibel voor terwijl klaagster in haar reactie op het conceptrapport niet gesubstantieerd naar voren heeft gebracht om welke reden zij de gehanteerde normen onjuist achtte. Klachtonderdeel f., waarin erover geklaagd wordt dat betrokkene het door hem toegepaste normenkader onjuist althans onvoldoende in het rapport heeft opgenomen, moet dan ook verworpen worden.

4.14 Klachtonderdeel g. is ongegrond omdat klaagster, gelet op het door betrokkene gevoerde gemotiveerde verweer, niet aannemelijk heeft gemaakt dat betrokkene een tuchtrechtelijk verwijt treft ter zake van niet aan klaagster voorgelegde wijzigingen in het rapport in vergelijking met het conceptrapport omdat het beperkte toevoegingen en wijzigingen betreft of deze wijzigingen worden toegelicht en het nu eenmaal gebruikelijk is dat in een definitief rapport ten opzichte van een conceptrapport dergelijke aanpassingen worden gedaan.

4.15 Voor het verwijt in klachtonderdeel i. heeft de Accountantskamer in het klaagschrift geen gemotiveerde onderbouwing gevonden. Nu betrokkene zich hiertegen uitgebreid heeft verweerd, heeft klaagster dit verwijt dan ook niet aannemelijk gemaakt en is het klachtonderdeel ongegrond.

4.16 Hetgeen klaagster in klachtonderdeel j. naar voren heeft gebracht, betreft een herhaling van datgene wat klaagster ook in de overige klachtonderdelen naar voren heeft gebracht en mist dan ook in het licht van al hetgeen hiervoor is overwogen en geoordeeld zelfstandige betekenis. Dit klachtonderdeel behoeft derhalve geen nadere bespreking.

4.17 Nu de klacht gedeeltelijk gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daaromtrent houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer in ogenschouw genomen dat haar niet van stellige onjuistheden in het rapport is gebleken noch dat het gegrond verklaarde feilen van het rapport (voor klaagster dan wel een andere partij) nadelige gevolgen van enig gewicht hebben gehad.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart klachtonderdelen a. e. en h. voor zover hiervoor overwogen, gegrond;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt ter zake aan betrokkene op de maatregel van **waarschuwing**;
- 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, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,- (zeventig euro) aan klagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. E.W. Akkerman, voorzitter, mr. A.D.R.M. Boumans en mr. H. de Hek (rechterlijke leden) en drs. R.G. Bosman RA en H. Geerlofs AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 8 mei 2017.

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.