

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met de nummers **16/2272 en 16/2273 Wtra AK** van **2 juni 2017** van

- 1) **X1,**
- 2) **X2,**
- 3) **X3,**
- 4) **X4,**

KLAGERS,

t e g e n

- 1) **Y1,**
- 2) **Y2,**

registeraccountants,
kantoorhoudende te [plaats],

BETROKKENEN,

raadvrouw: mr. W.K. van den Berg.

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 16 september 2016 ingekomen klaagschrift van 14 september 2016 met bijlagen;
- het op 28 november 2016 ingekomen verweerschrift van die datum;
- de op 30 december 2016 ingekomen brief van 29 december 2016 van klagers met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 13 januari 2017 waar zijn verschenen: [X1] voor zich zelf en, daartoe gemachtigd, voor de overige klagers, en betrokkenen in persoon, bijgestaan door mr. W.K. van den Berg, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klagers 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.

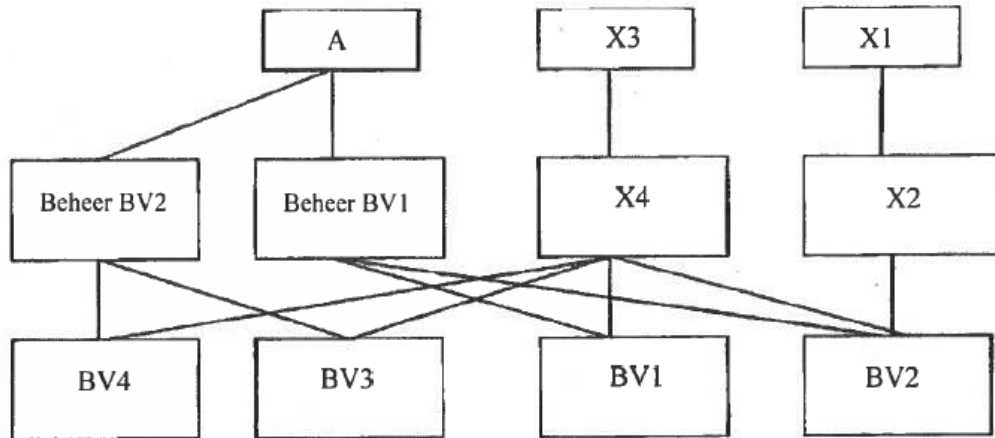
2. De vaststaande feiten

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

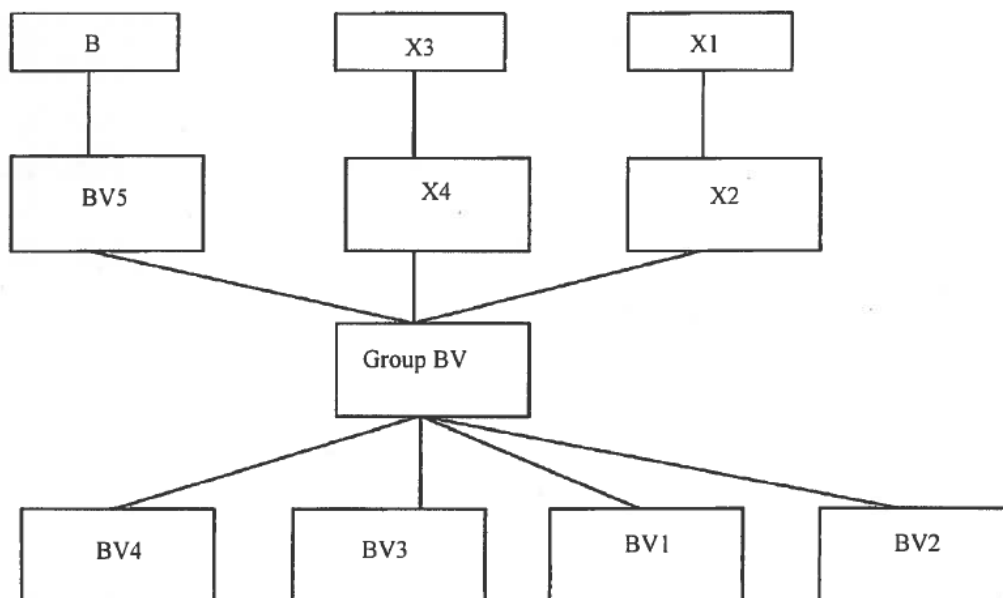
2.1 Betrokkene (1) is sedert 11 november 1992 als registeraccountant ingeschreven in het ledenregister van thans de Nba en betrokkene (2) is sedert 21 mei 2008 als registeraccountant ingeschreven in het ledenregister van thans de Nba. Betrokkenen zijn verbonden aan [accountantskantoor].

2.2 Klagers waren (direct dan wel indirect) aandeelhouder en bestuurder van onder meer [B.V.1] (hierna: [B.V.1]), [B.V.2] (hierna: [B.V.2]), [B.V.3] (hierna: [B.V.3]) en

[B.V.4] (hierna: [B.V.4]). Deze werkmaatschappijen waren werkzaam in de installatiebranche, in het bijzonder op het gebied van de drinkwatervoorziening. Aanvankelijk was de heer [A] (hierna: [A]) ook als aandeelhouder betrokken middels zijn vennootschappen [Beheer B.V.1] (hierna: [Beheer B.V.1]) en [Beheer B.V.2] (hierna: [Beheer B.V.2]). De vennootschappelijke structuur zag er in 2009 als volgt uit:



2.3 Na aandelentransacties in januari 2010 en de oprichting van [Group B.V.] (hierna: [Group B.V.]) zag de vennootschappelijke structuur er als volgt uit:



In deze structuur staat '[B.V.5]' voor [B.V.5], waarvan [B] ([B]) enig aandeelhouder is.

2.4 In december 2011 heeft [X2] haar aandelen in [Group B.V.] aan [B.V.5] en [X4] overgedragen. [B.V.5] heeft daarna ook de aandelen van [X4] in [Group B.V.]

overgenomen.

2.5 Betrokkenen hebben op 2 oktober 2012 een rapport uitgebracht aan [Group B.V.] ter attentie van [B] (productie 2 bij het klaagschrift).

2.6 Op 23 augustus 2012 is in verband met voormeld rapport een opdrachtbevestiging gezonden aan de [Group B.V.] t.a.v. [B] (productie 1 bij het verweerschrift). Daarin is onder meer opgenomen:

“Ten behoeve van uw inweging of u een te hoge koopprijs in rekening is gebracht voor de overname van de aandelen [B.V.1], [B.V.2] en [B.V.3] heeft u ons d.d. 23 augustus 2012 verzocht de in deze brief beschreven specifieke werkzaamheden uit te voeren.

(...)

Wij zullen de opdracht uitvoeren en over de uitkomsten rapporteren in overeenstemming met de Nederlandse Standaard 4400, “Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie”.

Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het verrichten van die werkzaamheden die wij met [Group B.V.] zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen. De aard van de hierna beschreven uit te voeren werkzaamheden houdt in dat op de genoemde financiële informatie geen accountantscontrole zal worden toegepast en dat evenmin een beoordelingsopdracht zal worden uitgevoerd. Dit houdt in dat aan onze rapportage geen zekerheid kan worden ontleend omtrent de getrouwheid van dit betreffende cijfermateriaal en de toelichtingen daarop.

Het is de bedoeling dat u zelf een oordeel vormt over de werkzaamheden en over de in dit rapport weergegeven bevindingen en op basis daarvan uw eigen conclusie trekt. Wij wijzen u er op dat indien wij aanvullende werkzaamheden zouden hebben verricht of een controle- of beoordelingsopdracht zouden hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen.”.

2.7 Op 24 september 2012 hebben betrokkenen brieven gestuurd aan klagster (2) ter attentie van klager (1), aan [X3] Consultancy Ltd ter attentie van klager (3) en aan drs. [C] RA van [Registeraccountants B.V.] (respectievelijk producties 3,4 en 5 bij het verweerschrift). In alle brieven is het volgende opgenomen:

“Door de huidige directie van [B.V.1] en [B.V.2] zijn wij gevraagd voor een aantal specifieke werkzaamheden, waarbij wij onze bevindingen zullen rapporteren in een Rapport van feitelijke bevindingen.

Alvorens aan de directie rapporteren willen wij onze op u mogelijk van toepassing zijnde bevindingen op feitelijke juistheid bij u toetsen.

In dit kader ontvangt u van ons de navolgende bescheiden. (...)”

In deze brieven wordt een termijn van vijf dagen gesteld voor een reactie.

2.8 Op 28 september 2012 heeft klager (3) in reactie op de aan hem gerichte brief van 24 september 2012 van betrokkenen aan betrokkene (1) per e-mail (productie 6 bij het verweerschrift) onder meer het volgende geschreven, hetgeen hij in zijn brief van 29 september 2012 (productie 7 bij het verweerschrift) heeft herhaald:

“Ik heb uw brief ontvangen en heb de door u gepresenteerde feiten vergeleken met mij bekende informatie. Ik kan geen verschillen ontdekken en constateer dat u de feiten juist weer geeft met mij eerder verstrekte informatie.”.

2.9 Op 2 oktober 2012 heeft [D]er van [Registeraccountants B.V.] aan betrokkene (1) in een e-mail (productie 8 bij het verweerschrift) zijn reactie gegeven op de onder 2.7 vermelde brief.

2.10 De aan klaagster (2) ter attentie van klager (1) en de aan [X3] Consultancy Ltd ter attentie van klager (3) bij de hiervoor vermelde brieven toegezonden bevindingen zijn ongewijzigd opgenomen in het hiervoor in 2.5 bedoelde rapport (hierna: het rapport), waarin 20 vragen worden besproken. Aan het rapport wordt verder ontleend:

“Ingevolge uw opdracht hebben wij een aantal specifieke werkzaamheden verricht met betrekking [B.V.1] en [B.V.2] ten behoeve van uw inweging of u een te hoge koopprijs in rekening is gebracht voor de overname van de aandelen [B.V.1], [B.V.2] en [B.V.3].

Voor een omschrijving van de opdracht verwijzen wij naar onze brief d.d. 23 augustus 2012. Deze rapportage bevat de uitkomsten van onze werkzaamheden.

(...)

Waardebepaling [B.V.2] ultimo 2008

Vraagstelling

Wat is de impact geweest op de waardebepaling van de aandelen van [B.V.2] per 31-12-2008?, als het uitgangspunt wordt genomen dat de basisprojecten [zelfstandig bestuursorgaan] eenmalig zijn en derhalve de betrekking hebbende omzet zoals die is verantwoord in de resultatenrekening 2009 en daaraan toe te rekenen kosten (uitgaande van de door u aangegeven bruto marge van 58%) per saldo dienen te worden gecorrigeerd op de netto kasstromen die zijn gebruikt voor de waardeberekening, waarbij als methodiek de contante waarde van de kasstromen wordt gevolgd zoals die blijkt uit de Quick Scan Waardebepaling d.d. 27 mei 2009 van [H].

Bevinding

In 2009 is ad € 754.721 gefactureerd op [zelfstandig bestuursorgaan] basisprojecten die niet in het onderhanden werk (projecten niet gereed) ultimo 2008 zijn opgenomen. Daarnaast is in 2009 ad € 763.781 gefactureerd op [zelfstandig bestuursorgaan] basisprojecten die in het onderhanden werk (projecten niet gereed) ultimo 2008 zijn opgenomen, van dit bedrag is ad €401.663 opgenomen in de balans als onderhanden werk. Indien als uitgangspunt wordt genomen dat deze [zelfstandig bestuursorgaan] basisprojecten eenmalig zijn en derhalve de betrekking hebbende omzet zoals die is verantwoord in de resultatenrekening 2009 en daaraan toe te rekenen kosten (uitgaande van de door u aangegeven bruto marge van 58%) conform uw opdracht per saldo dienen te worden gecorrigeerd op de netto kasstromen die zijn gebruikt voor de waardeberekening, dan heeft dit tot het navolgende effect op kasstromen.

(...)

In de Quick Scan Waardebepaling d.d. 27 mei 2009 van [H] is waarde van [B.V.2] bepaald op basis van de Discounted Cash Flow methode, waarbij netto kasstromen van de boekjaren 2009 tot en met 2013 zijn contant gemaakt naar d.d. 31 december 2008. (...)

Indien -conform bovengenoemde- de effecten van het eenmalige [zelfstandig bestuursorgaan] basisprojecten hierop worden gecorrigeerd, dan resteert een negatieve kasstroom in 2009 van ruim € 3 ton. Nu deze eenmalige basisprojecten gecorrigeerd zijn en als uitgangspunt ongewijzigde continu bedrijfsvoering wordt genomen, dan zou de gecorrigeerde uitkomst van 2009 het vertrekpunt/ de basis moeten zijn voor resultaten van de komende jaren. Indien we de beschikbaar zijnde verwachte netto kasstromen van de jaren 2010 tot en met 2013 in de Quick Scan Waardebepaling d.d. 27 mei 2009 beschouwen, dan bedragen deze respectievelijk € 2,6 ton positief, € 3,59 ton positief, € 5,29 ton positief en € 5,35 ton positief. Deze uitkomsten liggen niet in lijn met de gecorrigeerde € 3 ton negatief over het jaar 2009, derhalve vinden wij het niet representatief/zinvol om tot berekening van een Discounted Cash Flow waardebepaling te komen op basis van deze basisgegevens en uitgangspunten. Bij ongewijzigde continu bedrijfsvoering zouden op basis van het bovengenoemde gecorrigeerde jaar 2009 lagere kasstromen voor de jaren 2010 t/m 2013 in de lijn der verwachting liggen, hetgeen een neerwaarts effect zou hebben op de waardebepaling volgens de Discounted Cash Flow methode.

(...)

Onderhanden werk in jaarrekening 2008 [B.V.2] conform verslaggevingsregels

Vraagstelling

In hoeverre is het onderhanden werk ultimo 2008 conform geldende Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in de jaarrekening 2008 van [B.V.2] opgenomen?

Bevinding

(...)

Uit de specificatie van het onderhanden werk, blijkt dat de post feitelijk alleen bestaat uit een schatting van de totale verwachte projectopbrengsten. En is als volgt opgebouwd: 45% van € 892.585 (verwachte projectopbrengsten) = € 401.663.

Uit de ons aangeleverde specificatie van de onderhanden projecten ultimo 2008 blijkt verder dat er in het saldo geen onderscheid is gemaakt tussen de gerealiseerde projectkosten, toegerekende winst, verwerkte verliezen en reeds gedeclareerde termijnen.

Uit bovenstaande beschrijving blijkt dat de verwerking van de post onderhanden werk ultimo 2008 niet is verwerkt conform de hiervoor geldende Regelgeving voor de Jaarverslaggeving.

Beoordelingsverklaring halfjaarcijfers 2009-[B.V.2], [B.V.1] en [B.V.3].

Vraagstelling

Hoe moet de beoordelingsverklaring (d.d. 30 november 2009) bij de halfjaarcijfers 2009 van [B.V.1]., [B.V.2] en [B.V.3] worden uitgelegd?

Bevinding

(...)

De beperking in de verklaring die door de accountant bij de jaarcijfers d.d. 30 november 2009 bij [B.V.1] en [B.V.2] is afgegeven, is gelegen in het feit dat de projectadministratie door de accountant onvoldoende geschikt is ingewogen om de omzet en kostprijs te kunnen beoordelen en bij [B.V.3] in het feit dat de voorraadadministratie door de accountant onvoldoende geschikt is ingewogen om de voorraadwaarde per balansdatum te kunnen beoordelen.

(...)

Halfjaarcijfers 2009 d.d. 6-8-2009 vs. d.d. 30-11-2009 vs. jaarrekening2009 – [B.V.2].

Vraagstelling

Hoe verhoudt de concept resultatenrekening 1^e halfjaar 2009 van [B.V.2] d.d. 6 augustus 2009 zich tot de resultatenrekening 1^e halfjaar 2009 die van een beoordelingsverklaring is voorzien? Idem ten opzichte van de resultatenrekening 2009 uit de definitieve jaarcijfers 2009 die van een samenstellingsverklaring d.d. 20 september 2010 is voorzien.

Bevinding

(...)

Als men de halfjaarcijfers van 6 augustus 2009 recht toe recht aan had geëxtrapoleerd, dan komt men tot een verwacht resultaat op jaarbasis van € 1 miljoen, doet men dat op basis van de cijfers van 30 november waarbij een beoordelingsverklaring is versterkt, dan is de uitkomst € 824.000.

(...)

Halfjaarcijfers 2009 d.d. 6-8-2009 vs. d.d. 30-11-2009 vs. jaarrekening2009 – [B.V.1]**Vraagstelling**

Hoe verhoudt de concept resultatenrekening 1^e halfjaar 2009 van [B.V.1] d.d. 6 augustus 2009 zich tot de resultatenrekening 1^e halfjaar 2009 die van een beoordelingsverklaring is voorzien? Idem ten opzichte van de resultatenrekening 2009 uit de definitieve jaarcijfers 2009 die van een samenstellingsverklaring d.d. 20 september 2010 is voorzien.

Bevinding

(...)

Als men de halfjaarcijfers van 6 augustus 2009 recht toe recht aan had geëxtrapoleerd, dan komt men tot een verwacht resultaat op jaarbasis van € 775.780, doet men dat op basis van de cijfers van 30 november waarbij een beoordelingsverklaring is versterkt, dan is de uitkomst € 615.592.

(...)

Overige aspecten – beperking in verspreidingskring en het gebruik

Deze rapportage is uitsluitend bestemd voor u aangezien anderen, die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren. Wij verzoeken u derhalve de rapportage niet aan anderen te verstrekken zonder onze uitdrukkelijke schriftelijke toestemming en schriftelijke geheimhoudingsverklaring vooraf en aanvaarden derhalve geen enkele aansprakelijkheid als gevolg van dergelijke acties.”

2.11 Op 23 oktober 2012 heeft mr. [E}, als advocaat van [Beheer B.V.1] en [Beheer B.V.2], in een brief aan betrokkenen (productie 11 bij het verweerschrift) onder meer geschreven:

“Ik treed op als advocaat van [Beheer BV1] en [Beheer BV.2] Cliënten zijn verwickeld in een procedure met [Group BV] en [B.V.5]. In het kader van dit procedure is door voornoemde partijen een stuk ingebracht van uw hand gedateerd 2 oktober 2012.

(...)

Bovenaan op pagina 5 van uw brief stelt u:

“In het kader van de toetsing van feitelijke onjuistheden van onze bevindingen heeft de heer [A] namens [Beheer BV1] ons per brief ...september 2012 (geen dagaanduiding) laten weten dat hij geen inhoudelijke reactie wenst te geven.”

(...)

U weet dat uw brief van 2 oktober gebruikt zal worden in een procedure. U weet ook dat u in deze bent geraadpleegd vanwege het feit dat u registeraccountant bent, los van het feit dat u blijkens uw brief van 2 oktober in het geheel geen controle heeft uitgevoerd. U poogt met de hiervoor aangehaalde zinsnede op zijn minst de indruk te wekken dat u een afgewogen rapport heeft opgesteld dat tevoren is voorgelegd aan alle betrokken partijen. Dat doet u in de volle wetenschap dat dat onjuist is.”

2.12 Op 13 januari 2016 heeft de rechtbank [arrondissement] vonnis gewezen in de civiele procedure tussen [F] en [G] in hun hoedanigheid van curatoren in de faillissementen van [Group B.V.], [B.V.1] en [B.V.2] en [B.V.5] als eisende partijen tegen [Beheer B.V.1], [Beheer B.V.2], [A] en klagers als gedaagde partijen. Volgens punt 1.1 van het vonnis blijkt het verloop van de procedure onder meer uit de dagvaarding van 18 september 2013, met producties. In punt 2.10. van het vonnis wordt het rapport vermeld.

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, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door klager 1) mede namens de overige klagers gegeven toelichting, de volgende verwijten, die klager 1) ter zitting in zijn pleitnotities als volgt heeft samengevat:

- a) het niet betrekken van klagers (als belanghebbenden) bij de aard en reikwijdte van hun werkzaamheden;
- b) het niet voldoen aan de grondbeginselen van een professionele rapportering, namelijk het bereiken van een deugdelijke grondslag voor de weergave van de bevindingen, met name door het niet toepassen van hoor- en wederhoor en het niet vragen naar de zienswijze van belanghebbenden op het conceptrapport;
- c) niet beoordelen of de opdracht en de onderliggende vragen representatief zijn voor de doelstelling van het rapport;
- d) betrokkenen hebben de suggestie van zekerheid gewekt en geen onderzoek gedaan naar de gedicteerde vragen, aannames en uitgangspunten van de opdrachtgever en belangrijke essentiële informatie gemist; ze hebben ook ongenueanceerde conclusies getrokken over de ontwikkeling van de kasstroom bij de veronderstelling dat er sprake was van eenmalige opdrachten;
- e) betrokkenen hebben onvoldoende en onduidelijke specificaties in het rapport opgenomen waardoor lezers van het rapport (en met name rechters) niet tot een duidelijk

inzicht kunnen komen;

- f) betrokkenen hebben te nauw samengewerkt met de advocaat van de opdrachtgever, die blijkens een website tevens (samenwerkings)partner is van [accountantskantoor];
- g) betrokkenen hebben toestemming gegeven voor het gebruik van het rapport in rechtszaken terwijl er bij de opdrachtaanvaarding (...) geen sprake van was dat het in een procedure zou worden gebruikt en het rapport ook niet verspreid mocht worden;
- h) betrokkenen hebben niet gehandeld conform NVCOS 4400 en/of RAC 4400.

Deze samenvatting hebben betrokkenen ter zitting, met uitzondering van klachtonderdeel f, bevestigd, waarna klagers dat klachtonderdeel hebben ingetrokken.

3.3 Wat door en/of namens klagers bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook in strijd zou zijn met de beginselen van een behoorlijke procesorde) doch als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door/namens betrokkene gegeven weerspreking van de klacht.

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 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 plaatshad ná 4 januari 2014, 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 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 accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

4.4 Betrokkenen hebben enkele ontvankelijkheidsverweren gevoerd, die de Accountantskamer eerst zal behandelen, alvorens zij zal ingaan op de inhoud van de klachten.

4.5 Wat betreft het beroep op termijnoverschrijding geldt het volgende. 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 een 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.

4.6 De indiening van de klacht op 16 september 2016 betekent, gelet op artikel 22, eerste lid, Wtra, dat indien klagers vóór 16 september 2013 – aldus meer dan drie jaren voor het indienen van de klacht – hebben geconstateerd of redelijkerwijs hebben kunnen constateren hetgeen zij betrokkenen thans verwijten, een klacht daarover te laat is.

4.7 Betrokkenen hebben ten aanzien van de ontvankelijkheid primair aangevoerd dat klagers al voor 16 september 2013 kennis hadden van het rapport. Zij merken daartoe op

dat klagers gelet op de onder 2.7 vermelde brieven op de hoogte waren van het onderzoek waarmee betrokkenen bezig waren en gezamenlijk kennis droegen van de bevindingen die bij deze brieven waren gevoegd. Aangezien klager (3) instemmend heeft gereageerd op de aan hem gerichte brief van 24 september 2012 en de overige klagers niet op de aan hen gerichte brieven hebben gereageerd, hadden zij kunnen weten dat de bevindingen van betrokkenen ongewijzigd zouden worden opgenomen in het rapport. Betrokkenen verwijzen voorts naar de onder 2.9 vermelde e-mail en stellen dat [C] RA een goede vriend is van klager (3) en ook met de andere klagers optrok. Betrokkenen verwijzen tevens naar de onder 2.11 vermelde brief, waaruit blijkt dat [A] beschikte over het onderhavige rapport. Daarbij komt dat [A] en klagers (1) en (3) veelal met elkaar optrokken en vanaf 2013 ook dezelfde advocaat hadden. Betrokkenen stellen dat gezien deze feiten de klacht in zijn geheel niet-ontvankelijk dient te worden verklaard. Subsidiair hebben betrokkenen aangevoerd dat klagers al voor 16 september 2013 delen van het rapport kenden, in verband met de toepassing van hoor en wederhoor (2.7) en dat zodoende de klachtonderdelen die op die delen van het rapport zien, niet-ontvankelijk dienen te worden verklaard. Ter zitting hebben betrokkenen hun subsidiaire verweer op dit punt ingetrokken zodat dit geen behandeling meer behoeft.

4.8 Klagers hebben wat betreft de ontvankelijkheid van de klacht aangevoerd dat zij eerst op 18 september 2013 kennis namen van het onderhavige rapport toen dit als productie bij de dagvaarding in de civiele procedure (bedoeld in 2.12) werd ingebracht.

4.9 De Accountantskamer overweegt dat betrokkenen niet kunnen worden gevolgd in hun standpunt dat klagers al voor 16 september 2013 hebben geconstateerd dan wel hebben kunnen constateren wat hen nu verweten wordt. De Accountantskamer overweegt daartoe dat betrokkenen niet hebben gesteld dat klagers voor die datum beschikten over het complete rapport. Pas nadat ieder van hen kennis had genomen van het complete rapport, konden klagers vaststellen dat de eerder aan ieder van hen toegezonden bevindingen ongewijzigd waren opgenomen in het rapport. Dat anderen dan klagers (mogelijk) wel vóór 16 september 2013 over het complete rapport beschikten en dat vanwege de vermeende banden tussen klagers en die anderen, klagers dan ook wel over het rapport zullen hebben beschikt, acht de Accountantskamer, in het licht van de gemotiveerde

weerspreking daarvan door klagers, onvoldoende aannemelijk. Gelet op het voorgaande komt de Accountantskamer tot het oordeel dat de klacht ontvankelijk is in al haar onderdelen en zal zij overgaan tot de inhoudelijke behandeling daarvan.

4.10 Om redenen van proceseconomie zal de Accountantskamer eerst de klachtonderdelen a, g, d en h behandelen. Opmerking verdient dat de onderbouwing van de resterende klachtonderdelen overlappingsen vertoont met die van de onderdelen a, g, d en h, zodat elementen daaruit ook aan de orde kunnen komen bij de behandeling van de klachtonderdelen a, g, d en h. Die elementen worden buiten beschouwing gelaten bij de behandeling van de resterende klachtonderdelen.

klachtonderdeel a

4.11 Betrokkenen hebben – kort gezegd – aangevoerd dat zij hun werkzaamheden hebben verricht in overeenstemming met Standaard 4400 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NVCOS), dat zij in hun rapport duidelijk hebben verwoord dat het aan de lezer is zichzelf een oordeel te vormen over de feitelijke bevindingen en dat in hun rapport geen zekerheid wordt gegeven. Onder verwijzing naar de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) van 4 februari 2010 (ECLI:NL:CBB:2010:BO8031) zijn zij van mening dat het rapport zelfstandig leesbaar is en duidelijk genoeg is over het doel van de werkzaamheden en de aard en reikwijdte van de opdracht. Wat er van dit laatste ook zij, gezien de door betrokkenen genoemde uitspraak van het CBb, kunnen klagers, anders dan zij menen, niet als belanghebbenden in de zin van paragraaf 9 van standaard 4400 worden aangemerkt en hoefde met hen dan ook geen overeenstemming te worden bereikt over de overeengekomen werkzaamheden en over de voorwaarden van de opdracht. Dat klagers, zoals zij stellen, in de periode waarop het onderzoek betrekking had, (indirect) aandeelhouder en/of (indirect) bestuurder van [Group B.V.] waren, maakt hen nog niet tot belanghebbenden in de zin van vermelde paragraaf. Daaruit volgt dat klachtonderdeel a ongegrond is.

klachtonderdeel g

4.12 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen, gezien de doelstelling van de door hen verrichte werkzaamheden (het verschaffen van aanknopingspunten voor een “inweging” door [B.V.5]/[B] van de koopprijs van de aandelen in [B.V.1], [B.V.2] en [B.V.3]) erop bedacht hadden moeten zijn dat hun rapport ter kennis van derden zou kunnen komen. Vast staat dat het rapport enkele weken nadat het is uitgebracht, is overgelegd in de procedures vermeld in 2.12 en 2.13, met welke inbreng betrokkenen, volgens hun verklaring ter zitting, ook akkoord zijn gegaan. Onder deze omstandigheden is van belang het bepaalde in paragraaf 6. van standaard 4400. Deze bepaling luidt: “Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.”. Paragraaf 6 van standaard 4400 bevat geen uitdrukkelijk verbod op het verlenen van toestemming voor het inbrengen van een rapport in een procedure. Er bestaat geen andere gedrags- of beroepsregel die een beletsel vormt voor dat inbrengen. Klachtonderdeel 3.2.g is dan ook ongegrond.

klachtonderdelen d en h

4.13 De Accountantskamer heeft herhaalde malen (zie onder meer de uitspraak van 19 maart 2013; ECLI:NL:TACAKNA:2013:YH0359) uitgesproken dat paragraaf 5 van standaard 4400 (waarin onder meer is bepaald dat de accountant alleen maar verslag doet van feitelijke bevindingen en geen zekerheid verschaft) niet van toepassing is in gevallen waarin een rapport wordt uitgebracht met het oog op inbreng in een gerechtelijke procedure (ook als dat gebeurt ter ondersteuning van een partijstandpunt), aangezien de rechter van een accountant, als de ter zake deskundige, nu juist conclusies wil vernemen. Daarbij geldt wel de eis dat die conclusies op een deskundige en zorgvuldige wijze tot stand zijn gekomen en dus van een deugdelijke grondslag zijn voorzien en dat de rapportage waarin zij zijn opgenomen, zodanig is ingericht dat de rechterlijke objectieve waarheidsvinding niet wordt belemmerd. Betrokkenen hadden gezien deze bestaande jurisprudentie waarborgen moeten treffen ter voorkoming van het, voorzienbare, risico dat derden en de rechter de antwoorden van betrokkenen op de aan hen voorgelegde vragen verkeerd zouden kunnen opvatten. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen daarin zijn tekortgeschoten. In de eerste plaats doordat in de eerste (van de vijf) onder 2.10

vermelde vraagstellingen een uitgangspunt – dat de basisprojecten [zelfstandig bestuursorgaan] eenmalig zijn – is gehanteerd, dat niet uit de voorgelegde jaarcijfers bleek, terwijl in die vraagstelling niet wordt toegelicht waarom dit uitgangspunt is gekozen. Nu betrokkenen op de eerste vraag (samengevat) hebben geantwoord dat het eenmalig zijn van de basisprojecten een neerwaarts effect zou hebben gehad op de waardebepaling en daarmee op de hoogte van de voor de aandelen in rekening gebrachte koopprijs, hadden betrokkenen teneinde de kans op een onjuiste interpretatie van het antwoord te verkleinen, een toelichting op het gekozen uitgangspunt, waarin duidelijk naar voren kwam dat de juistheid van dit uitgangspunt niet door hen was vastgesteld, niet achterwege mogen laten. Voorts heeft de Accountantskamer vastgesteld dat bij de tweede en derde in 2.10 weergegeven vraagstelling (naar het opnemen van het onderhanden werk “conform de geldende Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving” en naar de uitleg van de beoordelingsverklaring van 30 november 2009) de tekst van de “geldende” Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving en die van de beoordelingsverklaring van 30 november 2009 niet in het rapport zijn opgenomen, zodat de antwoorden op de tweede en de derde vraagstelling alleen al daarom onjuist uitgelegd zouden kunnen worden. Dat risico wordt nog groter door het herhaalde gebruik van het woord “blijken”, nu onduidelijk wordt gelaten wat het belang daarvan in dit kader is en welke gevolgtrekking(en) aan dat blijken moet(en) worden verbonden. Ook de antwoorden op de laatste twee in 2.10 weergegeven vraagstellingen over de verhouding tussen de (concept)resultatenrekeningen over (het eerste halfjaar van) 2009 van [B.V.2] en [B.V.1], kunnen worden misverstaan, aangezien betrokkenen bij de beantwoording niet hebben volstaan met het weergeven van de verschillen tussen de resultaten bedoeld in de vraagstellingen, maar in beide antwoorden zinnen hebben toegevoegd over wat verwacht had mogen worden bij extrapolatie van de halfjaarcijfers, terwijl daarom niet was gevraagd, en zonder enige toelichting te verschaffen op het waarom van de toevoegingen.

4.14 Door het rapport op de wijze geschetst in 4.11 uit te brengen, hebben betrokkenen de op hen rustende verplichting deskundig, zorgvuldig en professioneel te handelen zoals bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en e. van de VGC, niet nageleefd. De Accountantskamer komt dan ook tot de conclusie dat de klacht in de onderdelen d en h, die hierop zien, in zoverre gegrond moeten worden verklaard.

klachtonderdeel b

4.15 Inzake klachtonderdeel b hebben klagers aangevoerd dat klager (3) ten tijde van het door betrokkenen uitgevoerde onderzoek aandeelhouder en bestuurder was van [Group B.V.] en dat in de periode waar het rapport op ziet, alle klagers aandeelhouders waren. Alleen al op grond daarvan hadden zij in de gelegenheid moeten worden gesteld om te reageren op een concept van het rapport.

4.16 Betrokkenen voeren aan dat het hier gaat om een rapport in de zin van NVCOS 4400, waarbij geen verplichting bestaat tot hoor en wederhoor.

4.17 De Accountantskamer roept in herinnering dat volgens vaste jurisprudentie hoor en wederhoor geen doel op zich is, maar een middel om een deugdelijke grondslag te verkrijgen. Het enkele feit dat het rapport ziet op een periode waarin klagers aandeelhouders waren en klager 3) ook bestuurder was, scheidt dan ook geen verplichting tot het voorleggen van een concept van het rapport aan klagers. Dit klachtonderdeel dient derhalve ongegrond te worden verklaard.

klachtonderdeel c

4.18 De Accountantskamer is van oordeel dat klagers, op wie in dezen de bewijslast rust (4.3), tegenover de gemotiveerde weerlegging van dit onderdeel van de klacht door betrokkenen, onvoldoende aannemelijk hebben gemaakt dat betrokkenen onvoldoende hebben beoordeeld of de opdracht en de door hen behandelde vragen misleidend of anderszins onacceptabel waren. Dit klachtonderdeel dient derhalve ongegrond te worden verklaard.

klachtonderdeel e

4.19 De Accountantskamer is van oordeel dat klagers, op wie in dezen de bewijslast rust (4.3), tegenover de gemotiveerde weerlegging van dit onderdeel van de klachten door

betrokkenen, onvoldoende aannemelijk hebben gemaakt dat betrokkenen onvoldoende en onduidelijke specificaties bij het rapport hebben gevoegd. De Accountantskamer is met betrokkenen van oordeel dat geen sprake was van een controleopdracht, waarbij op betrokkenen de opdracht rust om op zoek te gaan naar nadere relevante stukken. Dit klachtonderdeel dient derhalve ongegrond te worden verklaard.

4.20 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 betrokkenen en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Betrokkenen hebben, terwijl zij konden vermoeden dat hun opdrachtgever hun rapport zou inbrengen in civiele procedures, een rapport opgesteld dat in deze vorm op onderdelen verkeerd uitgelegd zou kunnen worden. Daardoor hebben betrokkenen gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en van professioneel gedrag als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en e. van de VGC. Anderzijds is meegewogen dat aan betrokkenen niet eerder een maatregel is opgelegd.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht in de klachtonderdelen d. en h, als hiervoor weergegeven, gegrond en verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt ter zake aan beide betrokkenen de maatregel op 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

maatregelen in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven;

- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkenen het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagers vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. drs. M. Stempher en mr. H. de Hek (rechterlijke leden) en drs. R.G. Bosman RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. H.J. Haanstra, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 2 juni 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.