

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 09/1816 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

**BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants
(Wtra) van 14 juni 2010 in de zaak met nummer 09/1816 WTRA
AK van**

X,
wonende te [woonplaats],
K L A G E R,
raadsman drs. P.J.A.A. Wassen,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],

BETROKKE
raadsman mr. A.J. Raat, advocaat te Amsterdam.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennis genomen van de volgende in de zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken:

- het op 19 oktober 2009 ingekomen klaagschrift, gedateerd 16 oktober 2009, met bijlagen;**
- het op 24 december 2009 ingekomen verweerschrift, gedateerd 22 december 2009, met bijlagen;**
- de faxbrief van 26 januari 2010 met bijlage van mr. Raat;**
- de faxbrief van 1 februari 2010 met bijlage van drs. Wassen en**
- de brief van 8 februari met bijlagen van mr. Raat.**

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 22 januari 2010. Betrokkene is verschenen, bijgestaan door mr. A.J. Raat, advocaat, kantoorhoudende te Amsterdam. Klager is in persoon verschenen, bijgestaan door drs. P.J.A.A. Wassens, kantoorhoudende te Landgraaf. Tevens waren aanwezig aan de zijde van betrokkene twee belangstellenden en van de zijde van klager de heren A en B.

1.3 Partijen hebben bij gelegenheid van genoemde zitting hun standpunten doen toelichten, onderscheidenlijk toegelicht en geantwoord op vragen van de Accountantskamer. De raadsliden van klager en betrokkene hebben daarbij het woord gevoerd aan de hand van een pleitnota.

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 als partner verbonden aan de vestiging te Eindhoven van N.V.1 en is vanaf het boekjaar 2007 de extern accountant van B.V.1 en B.V.2 (hierna gezamenlijk aangeduid als B.V.3).

2.2 B.V.3 is een te [plaats] gevestigde onderneming die zich voornamelijk bezig houdt met handel in componenten voor garagedeuren. Op enig moment is besloten de inkoop van onderdelen te verleggen van leveranciers op het westelijk halfrond, waaronder de 'preferred supplier' D (een te Canada gevestigde onderneming), naar leveranciers in China, waarvoor een eigen inkoopkanaal is opgezet.

2.3 Met het oog op dit inkoopkanaal is klager in dienst van B.V.3 gekomen en door haar naar China uitgezonden. Tevens is met als doel het opzetten van dat eigen inkoopkanaal een vennootschap naar Chinees recht opgericht, Ltd.1 (hierna Ltd.). De aandelen van dit handelskantoor worden gehouden door dezelfde aandeelhouders als die van B.V.1 echter in andere verhoudingen en met andere rechten. Het beleid van Ltd. werd bepaald door C, die tevens statutair directeur was van B.V.3. Ltd. is geen dochtermaatschappij van B.V.3 aangezien de aandelen direct werden gehouden door de aandeelhouders van B.V.3, doch heeft wel te gelden als een verbonden partij.

2.4 In het handelsverkeer tussen Ltd. en B.V.3 worden producten tegen vaste verrekenprijzen (VVP's) in rekening gebracht. Deze VVP's hebben geen directe relatie met de prijzen waarvoor Ltd. de producten in China inkocht. De VVP's worden vastgesteld door de eerder genoemde heer C.

2.5 Klager is met B.V.3 in gerechtelijke procedures verwickeld onder meer met betrekking tot een aan hem gegeven ontslag op staande voet en over een bonusvergoeding. Deze bonus wordt contractueel berekend op een percentage van het door B.V.3 behaalde inkoopvoordeel als gevolg van de China-route.

2.6 In januari 2009 is onder verantwoordelijkheid van betrokkene de controle van de jaarrekening 2007 van B.V.1 en B.V.2 afgerond. In het kader van de controle van de jaarrekeningen over 2008 heeft betrokkene op 23 maart 2009 een bespreking met B.V.3 gehad. Tijdens deze bespreking is namens B.V.3 aan betrokkene verzocht specifieke werkzaamheden te verrichten met betrekking tot het effect van de wijziging in haar inkoopstrategie op haar resultaat in 2008.

2.7 Onder verantwoordelijkheid van betrokkene is direct een aanvang met deze werkzaamheden genomen. Op 27 maart 2009 is een opdrachtbevestiging opgemaakt, welke op 30 maart 2009 per e-mail en gewone post aan B.V.3 ter ondertekening is toegezonden. Op enig moment daarna is deze opdrachtbevestiging namens B.V.3 voor akkoord ondertekend. Deze opdrachtbevestiging vermeldt onder meer het volgende:

“(...) We zullen de opdracht uitvoeren en over de uitkomsten rapporteren in overeenstemming met de Controle- en overige standaarden (Cos) 4400 (...)

De aard van de hierna beschreven uit te voeren werkzaamheden houdt in dat op de genoemde financiële informatie geen accountantscontrole zal worden toegepast, terwijl tevens geen beoordelingsopdracht zal worden uitgevoerd. (...)

We zijn met u overeengekomen de volgende werkzaamheden te verrichten:

- 1. wij zullen het prijsniveau van de inkopen via China afzetten tegen het prijsniveau van de inkopen indien deze via de bestaande leverancier D gedaan zouden worden;**
- 2. wij zullen de aanvullende kosten beoordelen die worden toegekend aan het doen van inkopen via China. (...)**

De uitkomsten van onze werkzaamheden zullen wij rapporteren in de vorm van een rapport van (feitelijke) bevindingen. Dit rapport is uitsluitend voor u bestemd en het rapport (of delen daaruit) mag zonder uitdrukkelijke toestemming vooraf niet aan derden ter beschikking worden gesteld. (...)

2.8 Betrokkene heeft op 30 maart 2009 aan B.V.3 ook (definitief) gerapporteerd ten aanzien van de in het rapport als volgt omschreven opdracht:

“Ingevolge uw opdracht hebben wij een onderzoek ingesteld naar het in 2008 door B.V.4. en haar zustersvennootschappen behaalde inkoopresultaat ten gevolge van de verplaatsing van de inkoop naar China. Wij hebben ons onderzoek uitgevoerd in overeenstemming met het bepaalde in de opdrachtbevestiging d.d. 27 maart 2009.”

Voorts is in dit rapport onder meer het volgende opgenomen:

“Bij de bepaling van het inkoopresultaat hebben wij ons gericht op het resultaat dat blijkt uit de financiële administratie van B.V.4 en haar zustersvennootschappen in Spanje, Verenigd Koninkrijk en Tsjechië”. Van het resultaat is uitgesloten het behaalde resultaat binnen de rechtspersoon Ltd.1.

(...)

Inkopen uit China betreft de inkoopwaarde van de goederen uit China. Deze inkoop is ontleend aan de administratie van Ltd. en stemt overeen met de inkoop bij B.V.4 en haar zustersvennootschappen. De inkopen China zijn in rekening gebracht tegen vaste prijzen voor geheel 2008 die begin 2008 zijn vastgesteld en omvatten de transportkosten naar Europa alsmede invoerrechten. Prijsfluctuaties in grondstoffen over 2008 komen in deze prijzen niet tot uitdrukking.

Inkopen tegen VVP D betreft de berekende inkoopwaarde tegen de prijzen die einde 2007 begin 2008 door D in rekening werden gebracht. Bij deze prijzen is rekening gehouden met een opslag van 10 % voor transport conform de in de voorgaande jaren bij B.V.4 gehanteerde systematiek. (...)

Het voorgaande geeft een negatief inkoopresultaat van € 179.000 voor B.V.4 en haar zustersvennootschappen. In dit resultaat is niet opgenomen het lokaal in China behaalde resultaat. Dit resultaat moet tot uitdrukking komen in het resul-

taat van de vennootschap Ltd.1 Deze vennootschap staat buiten de vennootschapsstructuur van B.V.4 Uit de laatst bekende voorlopige cijfers zoals deze zijn opgesteld door het lokale administratiekantoor van de onderneming Ltd.1. wordt een positief resultaat van circa € 500.000 verwacht. Omtrent dit resultaat kunnen wij geen uitspraak doen daar door onze organisatie geen accountantscontrole wordt toegepast op de cijfers van deze onderneming.

Op basis van de door ons uitgevoerde werkzaamheden concluderen wij dat de raming van het inkoopresultaat voor B.V.4. en haar Europese zustervennootschappen met inachtneming van hetgeen in dit schrijven is weergegeven op juiste wijze is bepaald.”

Nergens in de rapportage is vermeld dat Ltd.1, alhoewel niet behorende tot de juridische vennootschapsstructuur van B.V.3, heeft te gelden als een verbonden partij van B.V.3.

2.9 Op maandag 30 maart 2009 heeft er bij het kantongerecht Sittard-Geleen een zitting plaatsgehad in één van de procedures tussen klager en B.V.3. B.V.3 heeft het rapport van 30 maart 2009 van betrokkene ingebracht ter ondersteuning van haar standpunt inzake het geschil met klager over de aan hem verschuldigde bonusvergoeding. Het stuk is ter zitting van 30 maart 2009 door de kantonrechter niet toegelaten, maar een half jaar later wel gevoegd bij een conclusie van de zijde van B.V.3.

Betrokkene was van deze procedure ten tijde van de opdracht op de hoogte. Hij wist, althans ging ervan uit, dat B.V.3 voornemens was het door hem op te stellen rapport in deze procedure in te brengen.

2.10 De werkelijke inkooprijzen in China hebben in 2008 gefluctueerd onder invloed van de sterk wisselende staalrijzen, terwijl de VVP's ten minste 4 maal zijn aangepast op instigatie van C voornoemd. De door D gehanteerde verkooprijzen zijn in het jaar 2008 i.v.m. gestegen staalrijzen eveneens aangepast.

2.11 Maandelijks vond er in 2008 uitwisseling van boekhoudgegevens plaats tussen Ltd.1 en B.V.3. B.V.3 beschikt over een control-afdeling, waarbij E. de controller is.

3. De klacht

3.1 Klager verwijt betrokkene dat hij heeft gehandeld in strijd met de door hem in acht te nemen eisen van integriteit, deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in de Verordening Gedragscode (VGC) en dat hij heeft gehandeld in strijd met de voorschriften voor bijzondere controleopdrachten en de handleiding regelgeving accountancy (HRA).

Klager concretiseert zijn klacht aldus dat betrokkene

- onvoldoende inzicht heeft verschaft in de uitgevoerde werkzaamheden,
- onvoldoende voorbehouden heeft gemaakt ten aanzien van de uitkomst van zijn werkzaamheden, en
- ondeugdelijk en onbetrouwbaar werk heeft geleverd.

3.2 Door de door B.V.3 aangeleverde berekening zonder gedegen onderzoek van zijn akkoord te voorzien, heeft betrokkene fraude gepleegd en heeft hij samengespannen met B.V.3.

3.3 Voorts verwijt klager betrokkene dat hij niet ingegaan is op de eerder aan zijn kantoor gerichte vragen met betrekking tot de (wijze van vervulling van de) opdracht en aldus geen hoor en wederhoor heeft toegepast.

3.4 Betrokkene heeft verweer gevoerd. Klacht en verweer zullen hierna voor zover van belang worden besproken.

4. Beoordeling

4.1 Op grond van artikel 33 Wet RA is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet RA bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

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

4.3 De klacht, zoals hiervoor onder rechtsoverweging 3.1 verwoord, heeft betrekking op werkzaamheden van betrokkene in het kader van een bijzondere opdracht, waarbij betrokkene, conform de opdrachtbevestiging, in ieder geval te werk diende te gaan volgens het krachtens artikel A-130.7 van de VGC bepaalde onder nummer 4400 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NVCOS 4400), inzake opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

4.4 Daarbij is van belang dat betrokkene ter zitting heeft erkend dat hij op de hoogte was van de tussen klager en B.V.3 gerezen geschillen en de lopende procedures over een aan klager verleend ontslag op staande voet en de berekening van de aan klager toekomende bonusvergoeding, welke gekoppeld was aan het door B.V.3 behaalde inkoopvoordeel als gevolg van de China-route en dat hij wist (althans dat hij ermee rekening hield) dat B.V.3 zijn rapportage voor die procedures zou gebruiken.

4.5 Het algemene uitgangspunt bij werkzaamheden onderworpen aan NVCOS 4400 is dat ook voldaan dient te worden aan de in de VGC opgenomen regelgeving ten aanzien van de in artikel A-100.4 a. t/m e. VGC genoemde fundamentele beginselen, waaronder dat van deskundigheid en zorgvuldigheid. Voorts geldt dat, ook indien dient te worden aangenomen dat betrokkene het bijzondere belang van B.V.3 vertegenwoordig-

de (de Accountantskamer merkt op dat zulks niet expliciet in de rapportage is opgenomen), bij het verlenen van dergelijke overeengekomen specifieke werkzaamheden ook de eis van objectiviteit (artikel A-100.4 onder b. VGC) onverkort van kracht blijft (zie punt 7. van NVCOS 4400).

4.6 De Accountantskamer is van oordeel dat zulks temeer geldt, indien het betreft het opstellen van een rapport, waarvan de betrokken accountant weet dat deze in een gerechtelijke procedure zal worden gebruikt ter onderbouwing van een standpunt van (één der) partijen. Betrokkene heeft niet alleen het belang van zijn opdrachtgever/cliënt maar ook het algemeen belang te dienen (art. A-100.1). Dat brengt met zich dat, gelet op de toegevoegde waarde die in het maatschappelijke verkeer aan een accountantsrapport in een gerechtelijke procedure wordt toegekend, en het algemene belang dat rechtspraak op objectieve waarheidsvinding berust, de betrokken accountant ervoor dient zorg te dragen dat zijn rapportage deze waarheidsvinding niet belemmert, doordat deze te eenzijdig is toegespitst op het standpunt/belang van de opdrachtgever/cliënt. Dit klemt temeer nu betrokkene ook nog de externe accountant van B.V.3 is en het maatschappelijk verkeer geneigd is in hoge mate te vertrouwen op de juistheid van mededelingen van een extern accountant over zijn controlecliënt.

4.7 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene bij het opstellen van zijn rapport onvoldoende het beginsel van zorgvuldigheid en deskundigheid in acht heeft genomen en dat hij voorts in strijd met de voorgaande rechtsoverweging onvoldoende waarborgen heeft getroffen om te voorkomen dat de waarheidsvinding door de rechter werd/wordt belemmerd. De Accountantskamer overweegt daartoe het navolgende.

4.8 Blijkens de gewraakte rapportage heeft betrokkene een onderzoek ingesteld naar het in 2008 door B.V.4 en haar Europese zustersvennootschappen behaalde inkoopresultaat ten gevolge van de verplaatsing van de inkoop naar China, waarbij betrokkene het resultaat van Ltd.1 voor het te onderzoeken inkoopresultaat niet in beschouwing heeft genomen.

4.8.1 Allereerst moet geconstateerd worden dat het gerapporteerde onderzoek niet overeenkomt met de beschrijving daarvan in de opdrachtbevestiging. Immers, daarin is opgenomen dat de werkzaamheden betroffen “het inkoopresultaat behaald in China door B.V.4”, waarbij “het prijsniveau van de inkopen via China” afgezet zouden worden “tegen het prijsniveau van de inkopen indien deze via de bestaande leverancier D gedaan zouden worden”. De Accountantskamer begrijpt de opdrachtbevestiging niet aldus dat bijvoorbeeld het resultaat van Ltd.1 niet zou moeten worden betrokken in de opgedragen beschouwing van het inkoopresultaat.

4.8.2 Vervolgens constateert de Accountantskamer dat betrokkene noch in zijn rapportage noch in de onderhavige procedure duidelijk heeft kunnen maken met welk doel hij de werkzaamheden heeft uitgevoerd.

Als het ging om het controleren van het door B.V.3 berekende inkoopresultaat, waarvan naar de Accountantskamer heeft begrepen een door B.V.3 vervaardigd overzicht ten grondslag aan het onderzoek van betrokkene heeft voorgelegen, dan moet worden geconstateerd dat de uitgevoerde werkzaamheden onvoldoende waren om tot de conclusie te komen dat het inkoopresultaat juist was berekend, respectievelijk dat tot het oordeel had moeten worden gekomen dat het door B.V.3 voorgelegde inkoopresultaat niet de werkelijke inkoopvoordelen van de inkoop via China weergaf.

Immers, in de gegeven omstandigheden, waarin juist Ltd.1 speciaal in China is opgericht om allerlei kostenbesparingen te kunnen verwezenlijken en om van uit Ltd.1 inkopen te doen en deze tegen door de bestuurder van B.V.3 vastgestelde vaste verrekenprijzen aan B.V.3 door te verkopen, waarbij deze verrekenprijzen geen directe relatie hadden met de werkelijke inkoopkosten van Ltd.1 en waarbij de aandelen van Ltd.1 worden gehouden door dezelfde aandeelhouders als die van B.V.3, is de berekening van het boekhoudkundige inkoopvoordeel enkel binnen de Europese vestigingen van B.V.3 volstrekt zinledig, omdat dit inkoopvoordeel geen enkel inzicht geeft in het met de opzet van het nieuwe inkoopkanaal in China behaalde voordeel.

Overigens, niet weersproken is dat een dergelijk boekhoudkundig voordeel door de goed geoutilleerde control-afdeling van B.V.3 ook heel eenvoudig zelf uit de administratie kon worden opgemaakt.

4.8.3 Was echter het werkelijke doel (en de Accountantskamer acht daarvoor, alle hiervoor gemelde omstandigheden van het geval afwegende, sterke aanwijzingen aanwezig) om een stuk te produceren dat kon worden ingebracht in een procedure over een geschil over de bonusbetaling, waarbij geen inzicht diende te worden gegeven in de door het concern en haar aandeelhouders daadwerkelijk behaalde inkoopvoordeel door de opzet van het nieuwe inkoopkanaal in China, dan had betrokkene zich in verband met het navolgende niet mogen laten gebruiken. Doch ook ingeval betrokkene niet enkel zijn rapportage ten behoeve van ondersteuning van het standpunt van B.V.3 in die procedure heeft opgesteld, had hij na te melden waarborgen dienen te treffen of anders van uitvoering van de opdracht moeten afzien.

Immers, betrokkene wist van de arbeidsrechtelijke procedure tussen zijn opdrachtgever en klager en ging er vanuit dat zijn rapport ook in die procedure zou worden ingebracht of zelfs uitsluitend voor dat doel vervaardigd werd.

Betrokkene heeft weliswaar in zijn rapportage vermeld dat een deel van het via de “China-route” te behalen voordeel behaald is door Ltd.1 en dat hij daarnaar geen verder onderzoek heeft gedaan, maar van hem had ter waarborging van het risico dat de rechter in diens waarheidsvinding zou worden belemmerd, verwacht mogen worden dat hij zou hebben vermeld dat Ltd.1 is aan te merken als een verbonden partij met B.V.3 en dat een daadwerkelijk inzicht in het behaalde inkoopresultaat door de opzet van het nieuwe inkoopkanaal in China niet was te geven zonder de behaalde resultaten aldaar in aanmerking te nemen.

Overigens, door betrokkene is niet, althans niet voldoende, weersproken dat de volledige administratie van Ltd.1 bij B.V.3 aanwezig was en dat het voor hem mogelijk moet zijn geweest daarvan kennis te nemen en dat hij zodoende voldoende inzicht zou hebben kunnen verkrijgen over het daadwerkelijk behaalde inkoopvoordeel van het nieuwe inkoopkanaal om daarover dan feitelijk te kunnen rapporteren.

4.9 Daarnaast is de Accountantskamer van oordeel dat de werkzaamheden, zoals door betrokkene of onder diens verantwoordelijkheid uitgevoerd, ook voldoende materiele grondslag ontberen. Blijkens zijn rapportage heeft betrokkene in zijn onderzoek slechts betrokken de door de bestuurder

van B.V.3 begin 2008 vastgestelde verrekenprijs voor inkoop van de producten van Ltd.1, terwijl hij onvoldoende heeft weersproken dat tijdens 2008 deze verrekenprijzen meerdere malen zijn gewijzigd. Voorts heeft betrokkene in zijn onderzoek voor de berekening van het inkoopvoordeel alleen betrokken de prijzen van de voormalige leverancier D welke deze einde 2007/begin 2008 aan B.V.3 in rekening bracht. Betrokkene heeft niet, althans onvoldoende weersproken dat ook deze prijzen, in verband met de sterk gestegen staalprijzen in 2008 meerdere malen zijn gewijzigd. Het vorenstaande brengt met zich mee dat, zelfs indien het onderzoek zich enkel had mogen richten op de binnen Europa in 2008 boekhoudkundig verwezenlijkte inkoopvoordelen, het onderzoek van betrokkene bij gebrek aan (verificatie van) voldoende juiste en/of adequate financiële gegevens (zie onder meer punt 16. NV COS 4400) voldoende materiele grondslag ontbeert.

4.10 De Accountantskamer komt met betrekking tot dit onderdeel van de klacht, zoals deze door de Accountantskamer gezien het door partijen over en weer gestelde wordt verstaan, voorts tot het oordeel dat betrokkene bij het uitvoeren van zijn werkzaamheden in strijd met meerdere bepalingen van de NVCOS 4400 heeft gehandeld. Voor dat oordeel is het volgende redengevend.

4.11 Met betrekking tot de opdrachtbrief wordt het volgende overwogen:

4.11.1 Ingevolge NVCOS 4400 punt 9., eerste bullet, dient de doelstelling van de opdracht in de opdrachtbrief te zijn opgenomen. Dit is niet het geval. Gezien het hiervoor overwogene had overigens de opneming van een voldoende duidelijke doelstelling zeer zeker kunnen bijdragen tot een beter begrip van de zin (of zinloosheid) of het in het kader van de te voeren civiele procedure tussen klager en B.V.3 al dan niet bedoelde partijdige karakter van de uitgevoerde werkzaamheden.

4.11.2 De financiële informatie waarop de overeengekomen werkzaamheden uitgevoerd zullen worden, is in strijd met genoemd artikel, derde bullet, onvoldoende geïdentificeerd.

Zo ontbreekt een aanduiding van de periode waarop de werkzaamheden zullen worden uitgevoerd en een aanduiding van de financiële informatie op basis waarvan de werkzaamheden zullen worden uitgevoerd.

4.11.3 De tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden zijn niet vermeld (NVCOS 4400 punt 9., vierde bullet). Zo zou beter tot uiting zijn gekomen dat de opdracht de facto een ‘haastklus’ betrof en had zulks mogelijk ertoe kunnen bijdragen dat betrokkene zich meer bewust zou zijn geweest van de bedreigingen voor de door hem te betrachten deskundigheid en zorgvuldigheid bij de uitvoering van deze opdracht, zodat hij voldoende waarborgen zou hebben getroffen of van aanvaarding van de opdracht zou hebben afgezien.

4.12 Met betrekking tot de rapportage zelf van betrokkene van 30 maart 2009 wordt het volgende overwogen:

4.12.1 De tekst van de rapportage “Ingevolge uw opdracht hebben wij een onderzoek ingesteld naar het in 2008 door B.V.4 en haar Europese zustervennootschappen behaalde inkoopresultaat”. komt niet overeen met de tekst van de opdrachtbevestiging. De opdrachtbevestiging is niet als bijlage gevoegd bij het rapport. De bevestiging houdt niet in dat een onderzoek zal worden uitgevoerd, maar vermeldt:

“Wij zijn met u overeengekomen de volgende werkzaamheden te verrichten.....”. De vermelding dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de opdrachtbevestiging, is derhalve niet juist. Daarmee is in strijd gehandeld met NVCOS 4400 punt 18. sub d.

4.12.2 Ten tweede vermeldt de rapportage niet dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 4400. Dit is in strijd met NVCOS 4400 punt 18. sub e.

4.12.3 Een derde feilen betreft het feit dat onvoldoende (duidelijk) in de rapportage is vermeld welke werkzaamheden de accountant heeft uitgevoerd. De werkzaamheden die zijn

vermeld in de opdrachtbevestiging zijn niet als zodanig in de rapportage vermeld. Daarmee is in strijd gehandeld met NVCOS 4400 punt 18. sub h.

4.12.4 Vervolgens moet geconstateerd worden dat niet is vermeld dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en derhalve geen zekerheid wordt verstrekt. Dit is in strijd met NVCOS 4400 punt 18. sub j. en had wellicht ertoe bijgedragen dat betrokkene de in de volgende rechtsoverweging geconstateerde omissie had voorkomen dan wel derden een beter begrip van de door betrokkene gestelde bedoeling van de hierna te melden passage zouden hebben.

4.12.5 Als vijfde punt dient te worden opgemerkt dat betrokkene niet heeft volstaan met het weergeven van de feitelijke bevindingen op basis van de uitgevoerde werkzaamheden maar dat hij een oordeel heeft gegeven over (de raming van) het inkoopresultaat (zie laatste alinea van de rapportage). Daarmee is in strijd gehandeld met NVCOS 4400 punt 18. sub i. Betrokkene had dan veeleer dienen te handelen in overeenstemming met de vereisten van de NVCOS 800. De Accountantskamer volstaat met de constatering, nu betrokkene heeft aangegeven de bedoeling te hebben gehad geen oordeel te geven, dat de rapportage overigens ook op vele punten niet aan de NVCOS 800 voldoet.

4.12.6 In strijd met NVCOS 4400 punt 18. sub l. vermeldt het rapport niet dat de verspreiding van het rapport beperkt is tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen. Dit klemt temeer daar betrokkene heeft erkend dat hij van het geding op de hoogte was en wist (althans er mee rekening hield) dat zijn rapportage door B.V.3 in die procedure zou worden gebruikt, terwijl B.V.3 ook daadwerkelijk het rapport van 30 maart 2009 op diezelfde datum ter zitting bij de kantonrechter heeft ingediend, zij het dat de kantonrechter daar toen geen acht op heeft willen slaan. Een en ander klemt nog temeer nu de opdrachtbevestiging (welke op dezelfde datum ter ondertekening aan B.V.3 was toegezonden) daarmee in strijd lijkt te zijn. Immers, daarin was opgenomen dat de rapportage uitsluitend voor B.V.3 bestemd was, tenzij voor anderszins gebruik uitdrukkelijk toestemming was gegeven.

4.13 Al deze geconstateerde gebreken met betrekking tot de opdrachtbevestiging en het rapport versterken het oordeel van de Accountantskamer, zoals overwogen in de rechtsoverwegingen 4.7 tot en met 4.9, dat betrokkene in strijd met het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid heeft gehandeld.

4.14 Het voorgaande leidt tot het oordeel dat dit onderdeel van de klacht gegrond is.

4.15 Ten aanzien van de klachten, vermeld in rechtsoverweging 3.2 en 3.3, wordt het volgende overwogen.

Naar het oordeel van de Accountantskamer is, gezien het verweer van betrokkene ter zake, door klager onvoldoende met feiten onderbouwd dan wel anderszins gebleken dat gesproken moet worden van een vooropgezet plan tot misleiding van de zijde van betrokkene. Reeds dit leidt tot de conclusie dat niet aannemelijk is geworden dat er sprake is van fraude dan wel samenspanning. Voor zover de klacht hierop betrekking heeft, dient deze ongegrond te worden verklaard.

Vorst is de Accountantskamer van oordeel dat het toepassen van hoor en wederhoor geen beginsel is, dat bij het uitvoeren van werkzaamheden als hier aan de orde nageleefd dient te worden. Betrokkene valt daarvan – in ieder geval in tuchtrechtelijke zin – geen verwijt te maken. Ook dit onderdeel van de klacht is ongegrond.

4.16 In het licht van al hetgeen hiervoor is overwogen, is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene in ernstige mate in strijd heeft gehandeld met het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid. Zij acht daarom oplegging van de maatregel van berisping passend en geboden.

4.17 Aan het schriftelijkheidsvereiste van de berisping wordt voldaan door de opneming ervan in het dictum van deze uitspraak. De AFM en de voorzitter van het NIVRA dienen ingevolge artikel 9, tweede lid juncto artikel 47 Wtra, zodra deze uitspraak onherroepelijk is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd,

ervoor zorg te dragen dat de opgelegde maatregelen in het register bedoeld in artikel 11, eerste lid Wta respectievelijk artikel 35, eerste lid Wet RA worden opgenomen.

4.18 Op grond van al het voorgaande wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer :

- verklaart de klacht voor zover weergegeven in rechtsoverweging 3.1 gegrond;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt ter zake de maatregel op van **berisping**;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de NIVRA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging van de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers bedoeld in artikel 11, eerste lid Wta respectievelijk artikel 55 eerste lid Wet RA.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mrs. E.F. Smeele en H. de Hek (rechterlijke leden) en S.L.J. Graafsma RA en J. Maan AA (accountantsleden) en in het openbaar uitgesproken op 14 juni 2010 in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris.

**secretaris
voorzitter**

**Deze uitspraak is naar partijen verzonden
op: _____**

**Ingevolge de artikelen 43 Wtra en 32 Wet tuchtrechtspraak
bedrijfsorganisatie 2004 kunnen klager, betrokkene dan wel
kan de voorzitter van het NIVRA tegen deze uitspraak binnen
6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door
het indienen van een ondertekend beroepschrift, dat de
gronden van het beroep dient te bevatten, bij het College van
Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te 's-
Gravenhage.**