

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/870 en 871 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 12 juli 2013 in de zaken met nummer 12/870 Wtra AK en met nummer 12/871 Wtra AK van**

**X**,  
wonende te [woonplaats],  
**KLAGER**,

t e g e n

**Y**,  
registeraccountant, hierna: betrokkene sub 1,  
kantoorhoudende te [plaats],

**Y1**,  
registeraccountant, hierna: betrokkene sub 2,  
voorheen kantoorhoudende te [plaats],

**BETROKKENEN**,  
raadvrouw: mr. H.E. van Berckel-Dekker.

#### **1. Het verloop van de procedure**

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

- het op 10 mei 2012 ingekomen klaagschrift van 9 mei 2012, met bijlagen;
- het op 30 juli 2012 ingekomen verweerschrift van die datum, met bijlagen;
- de op 1 augustus 2012 ingekomen fax-brief van klager;
- de op 6 augustus 2012 ingekomen brief van 3 augustus 2012 van klager, met bijlagen;
- het op 15 augustus 2012 ingekomen aanvullend verweerschrift van 14 augustus 2012, met bijlage.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 17 augustus 2012 waar zijn verschenen: klager in persoon, bijgestaan door A, en betrokkenen in persoon, bijgestaan door mr. H.E. van Berckel-Dekker, advocaat te Eindhoven.

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

## **2. De vaststaande feiten**

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en het verhandelde ter zitting is, als tussen partijen niet in geschil, het volgende vast komen te staan.

2.1 Klager was samen met B en C aandeelhouder en voormalig bestuurder van de op 20 mei 2009 failliet verklaarde vennootschap BV1 - bemiddelaar in financieringen en participaties in beleggingen -, gevestigd te [plaats], (hierna: BV1). De heer A was (externe) administrateur van BV1.

2.2 Betrokkenen zijn openbaar accountant. Betrokkene sub 1 is werkzaam bij BDO Audit & Assurance B.V. te [plaats]. Betrokkene sub 2 was tot 1 januari 2012 werkzaam bij genoemd kantoor.

Na het defungeren van mr. Curator1 als curator is mr. Curator2, hierna de curator, als zodanig in het faillissement van BV1 benoemd.

2.3 Betrokkenen hebben op 1 juli 2010 een opdrachtbevestiging aan de curator gezonden, inhoudende:

“In verband met de afwikkeling van het faillissement van BV1 heeft u ons verzocht de in deze brief beschreven werkzaamheden uit te voeren. Het doet ons genoegen door middel van deze brief de aanvaarding van deze opdracht (hierna: de ‘opdracht’) te bevestigen. Over de inhoud en de wijze van uitvoering van deze opdracht hebben wij met u overleg gehad. Deze brief strekt tot vastlegging van de voorwaarden voor en de doelstelling van deze opdracht, alsmede de aard en de beperkingen van onze werkzaamheden. U heeft ons verzocht de volgende werkzaamheden te verrichten:

1. de afronding en actualisering van de inventarisatie van de curator ter beschikking staande financiële administratie en daartoe strekkende (administratieve) bescheiden van BV1.

2. het geven van een advies (deskundigenoordeel) als partijdeskundige over het voldoen aan de administratieplicht volgens artikel 2 BW 10.

(...).

Verantwoordelijkheid van opdrachtgever

Wij merken op dat u, als curator, verantwoordelijk bent voor de aan deze opdracht ten grondslag liggende uitgangspunten en randvoorwaarden alsmede voor de juistheid en volledigheid van de aan ons ter beschikking te stellen informatie.

1. De afronding en actualisering van de inventarisatie van de curator ter beschikking staande financiële administratie en daartoe strekkende (administratieve) bescheiden van BV1.

Opdracht

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

(...)

De werkzaamheden zullen worden uitgevoerd door de heer Y1 onder supervisie en eindverantwoordelijkheid van de heer drs. Y RA. De heer D RA zal in dit traject optreden als tweede partner.

#### Rapportage

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 onze uitdrukkelijke toestemming vooraf niet aan derden ter beschikking worden gesteld.

2. Het geven van een advies (deskundigenoordeel) als partijdeskundige over het voldoen aan de administratieplicht volgens artikel 2 BW 10.

#### Opdracht

Wij zullen de opdracht uitvoeren en over de uitkomsten rapporteren als adviesopdracht.

(...).

#### Beroepsvoorschriften

Wij zullen deze adviesopdracht uitvoeren in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken en de Verordening Gedragscode.

#### Werkzaamheden

- Literatuurstudie (...)
- Opmaken concept rapportage.
- Verspreiden van de conceptrapportage. Alle betrokken partijen zullen in de gelegenheid worden gesteld om de concept rapportage te beoordelen (hoor- en wederhoor).
- Oordeelsvorming tweede firmant (dossierreview) .
- Opmaken definitieve rapportage.

#### Rapportage

Op grond van de uitkomsten van onze werkzaamheden zullen wij een adviesrapport opmaken waarin uiteengezet zal worden of voldaan is aan de administratieplicht volgens artikel 2 BW 10. (...). Het adviesrapport is uitsluitend voor u bestemd en het rapport (of delen daaruit) mag zonder uitdrukkelijke toestemming vooraf niet aan derden ter beschikking worden gesteld.

#### Onafhankelijkheid

(...). In dit kader hebben wij reeds met u gesproken over het feit dat de zus van de heer Y, te weten mevrouw E, twee obligaties van ieder € 50.000 in de gefailleerde onderneming bezit. Wij zijn van mening dat de onafhankelijkheid van de heer Y en/of de overige teamleden hierdoor niet in wezen wordt aangetast. Om desondanks de schijn van mogelijke subjectiviteit in het oordeel te voorkomen is ter waarborging van de onafhankelijkheid besloten om de heer D als tweede accountant het dossier te laten reviewen en tevens mee te laten tekenen op deze opdracht.

(...).

2.4 De opdracht tot het verrichten van bovengenoemde werkzaamheden was eerder gegeven aan F RA van Ernst & Young, hetgeen heeft geresulteerd in een rapport, gedateerd 23 september 2009. Ernst & Young heeft, behalve een update van het eerdere op 17 maart 2010 uitgebrachte rapport, geen vervolgoopdrachten meer uitgevoerd.

2.5 Op meer data in november 2010 hebben betrokkenen in het kader van hun onderzoek gesproken dan wel e-mailcorrespondentie gevoerd met de voormalige bestuurders en externe administrateur van BV1. Op 4 januari 2011 vond na commentaar van klager en A op het conceptverslag van de bespreking in november 2010 een tweede bespreking plaats. Een verslag van deze bespreking werd bij e-mail van 13 januari 2011 door een medewerkster van BDO aan klager en A verzonden.

2.6 De oorspronkelijk door de curator verleende (advies)opdracht heeft hij door middel van een addendum bij de opdrachtbevestiging van 1 juli 2010 aangevuld. Deze opdracht is bij brief van 17 januari 2011 door BDO aanvaard. Door de curator is toen, gezien de doorlooptijd van het onderzoek naar de gehele administratie, de opdracht verstrekt om separaat daaraan 'te onderzoeken of de door de directie opgemaakte inrichtingsjaarrekeningen en publicatiestukken van BV1 over de boekjaren 2006 en 2007 zijn opgemaakt in overeenstemming met hetgeen bepaald is in Titel 9 van BW 2' en daarover te rapporteren.

2.7 Een eerste concept van feitelijke bevindingen van het rapport betreffende de 'afronding actualisering en inventarisatie van de administratie' werd, met het oog op hoor en wederhoor per e-mail van 25 februari 2011 door betrokkene sub 2 aan de voormalig bestuurders en de curator van BV1 gezonden. Zij zijn in de gelegenheid gesteld om binnen 14 dagen (voor 14 maart 2011) te reageren op dit concept en opgemerkt is dat de bevindingen daaruit en de bevindingen uit eventueel door C medio maart 2011 aan te tonen aanvullende administratieve bescheiden bij de curator, verwerkt zouden worden in het concept waarna na review door een tweede partner binnen BDO dit rapport definitief zou worden uitgebracht.

2.8 Nadat betrokkenen op 11 maart 2011 door klager per e-mail werd medegedeeld dat de curator in een processtuk uit het conceptrapport geciteerd had, hebben betrokkenen hen op diezelfde dag geantwoord: "wij zijn (...) niet verantwoordelijk te houden en wens en wens ook niet verantwoordelijk te worden gehouden voor het feit dat reeds geciteerd wordt uit de betreffende conceptrapportage. Wij zullen contact opnemen met de heer Curator2 en hem wijzen op het feit dat zolang de rapportage niet definitief is er niet uit onze (concept) rapportage mag worden geciteerd".

Bij brief van 16 maart 2011 hebben betrokkenen aan de curator medegedeeld:

"Ons bereikte het bericht van een van de betrokkenen bij het door ons in uw opdracht verrichte onderzoek inzake BV1 dat in de door u in de zaak tegen een van die betrokkenen ingediende memorie van antwoord geciteerd zou zijn uit het door ons op 25 februari jl. in het kader van hoor en wederhoor toegezonden conceptrapport van feitelijke bevindingen inzake het actualiseren en afronden van de inventarisatie van BV1. Wij hebben dit niet kunnen verifiëren, omdat wij niet over bedoelde memorie van antwoord beschikken. Wij roepen echter in herinnering dat wij in het aanbiedingsbericht bij toezending van het hiervoor bedoelde conceptrapport uitdrukkelijk hebben gewezen op de status daarvan en op het kader waarin de toezending van het conceptrapport plaatsvindt. Het onderzoek is eerst afgerond, indien en zodra het definitieve rapport is uitgebracht. Eerst dan kan daaruit, onder de in hoofdstuk 5 van het rapport genoemde voorwaarden, geciteerd worden. Voordien is dat niet toegestaan. Voor zover nodig wijzen wij erop dat wij aan niemand, dus ook niet aan u, toestemming hebben gegeven uit het hiervoor bedoelde concept rapport te citeren, welke toestemming ook niet kan worden afgeleid uit de toezending van het concept rapport. Wij behouden ons dan ook

zeer uitdrukkelijk alle rechten en wesen voor, voor het geval wij wegens voortijdig citeren uit het concept rapport zouden worden aangesproken.”

2.9 Op 18 maart 2011 hebben betrokkenen klager medegedeeld dat het onderzoek van de bij de curator aanwezige administratie had plaatsgevonden en hem gevraagd een reactie te geven op het conceptrapport. Na aanvullend onderzoek (van een volgens de voormalige bestuurders ook nog beschikbaar) digitaal informatiepakket dat te raadplegen was via E-synergy hebben betrokkenen op 4 juli 2011 een herzien concept van het rapport betreffende de ‘actualisering en afronding van de inventarisatie van de administratie’ aan de voormalige bestuurders van BV1 gestuurd met het oog op hoor- en wederhoor en hen verzocht binnen vier weken (voor 1 augustus 2011) op dit concept te reageren. In het rapport zijn de relevant geachte aanvullingen, welke door de voormalig bestuurders bij het concept van 25 februari 2010 waren gemaakt, verwerkt en is het rapport uitgebreid met relevant geachte documentatie binnen de E-synergy omgeving. Het conceptrapport werd in kopie aan de curator gestuurd ter informatie omtrent de voortgang van het onderzoek. Een verzoek van de curator om de reactietermijn van de voormalig bestuurders te verkorten, hebben betrokkenen niet gehonoreerd. Ten behoeve van klager en de andere betrokkenen is de reactietermijn verlengd tot 15 augustus 2011.

2.10 Bij e-mail van 29 juli 2011 heeft betrokkene sub 1 het ‘conceptadviesrapport aangaande het voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekening van BV1’ -waartoe door de curator bij addendum opdracht was verleend- aan de voormalig bestuurders van BV1 gezonden en zijn zij in de gelegenheid gesteld om uiterlijk 26 augustus 2011 op dit concept te reageren. Deze reactietermijn werd uiteindelijk na diverse correspondentie verlengd tot eind oktober 2011. Het conceptrapport werd ter informatie in kopie aan de curator gestuurd.

2.11 Klager heeft betrokkenen bij brief van 30 oktober 2011 medegedeeld bezwaren te hebben tegen de wijze waarop betrokkenen opdrachten van de curator hadden aanvaard en uitgevoerd en betrokkenen verzocht hun werkzaamheden in opdracht van de curator onmiddellijk te staken en/of op te schorten totdat op aan diverse instanties voor te leggen klachten onherroepelijk uitspraak zou zijn gedaan. Bij brief van 4 november 2011 hebben betrokkenen klager medegedeeld: ‘De hiervoor bedoelde bezwaren worden door ons niet gedeeld en wij zien dan ook geen aanleiding onze werkzaamheden te staken en/of op te schorten’.

2.12 Bij brieven van 7 november 2011 heeft betrokkene sub 1 de door hem ondertekende definitieve versies van de rapporten, getiteld ‘Rapport van feitelijke bevindingen inzake het actualiseren en afronden van de inventarisatie van de administratie van BV1’ en ‘Rapport inzake BV1 aangaande het voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekening’, aan de curator en aan de voormalig bestuurders van BV1 gezonden. Daarin is vermeld dat de van de voormalige bestuurders ontvangen reacties tot en met 30 oktober 2011 op het conceptrapport van 29 juli 2011 zijn verwerkt.

2.13 Omdat hem was gebleken dat de curator had geciteerd uit het rapport van 7 november 2011 getiteld ‘Rapport inzake BV1 aangaande het voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekening’ heeft betrokkene sub 1 op 6 december 2011 de curator een brief gestuurd inhoudende:

“Wij hebben geconstateerd dat in het door u aan ons ter informatie toegezonden vijfde verslag over de toestand van de boedel in het faillissement van BV1 (het Faillissementsverslag) wordt geciteerd uit ons op 7 november 2011 aan u uitgebracht ‘Rapport inzake BV1 aangaande het voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekening’ (het Rapport). Aan het slot van het Rapport staat zeer duidelijk te lezen dat zonder onze voorafgaande schriftelijke toestemming niet uit het Rapport geciteerd mag worden. Deze beperking is op grond van de voor ons als accountants geldende beroeps- en gedragsregels opgenomen om te voorkomen dat citaten uit het Rapport een onvolledig of misleidend beeld geven van onze in het Rapport weergegeven bevindingen mede in samenhang met de context waarin dit citaat wordt opgenomen. Door u is voorafgaand aan het uitbrengen van het Faillissementsverslag géén toestemming voor citeren uit het Rapport aan ons gevraagd noch van ons verkregen. Wij behouden ons dan ook zeer uitdrukkelijk alle rechten en wesen voor, voor het geval wij in verband met het in het Faillissementsverslag opgenomen citaat uit het Rapport zouden worden aangesproken. Wij verzoeken u dringend in de toekomst niet meer zonder onze voorafgaande schriftelijke toestemming uit door ons aan u uitgebrachte rapporten te citeren.”

2.14 Bij e-mail van 8 december 2011 heeft betrokkene sub 1 aan C medegedeeld: “In reactie op uw email van hedenmorgen kan ik mededelen dat wij naar aanleiding van het vijfde verslag inzake het faillissement van BV1 curator Curator2 schriftelijk hebben aangesproken op het zonder toestemming citeren uit onze rapportage inzake de jaarrekening van BV1. De heer Curator2 is nogmaals op de gemaakte afspraken gewezen en het is hem uitdrukkelijk verboden om zonder voorafgaande toestemming onze rapportage verder te verspreiden buiten de afgesproken verspreidingskring en evenmin hieruit zonder toestemming te citeren. Het is niet aan ons om op dit moment verdere acties te ondernemen. Het initiatief hiertoe ligt op dit moment bij de curator.”

2.15 Omdat de curator het van belang vond dat in de rapportage aangaande de administratieplicht aandacht werd besteed aan specifieke gegevens heeft hij zich, ter administratie en zo nodig nadere uitleg en onderbouwing van zijn opdracht van 1 juli 2010 bij e-mail van 29 december 2011 tot betrokkene sub 1 gericht als volgt: “Zoals u weet, doe ik onderzoek naar de vraag of de bestuurders van BV1 aansprakelijk gesteld dienen te worden voor het tekort van de boedel op grond van het feit dat zij kennelijk onbehoorlijk hebben bestuurd in de zin van artikel 2:248 BW. Ik heb daarbij diverse onderzoekstrajecten onderhanden. Ten aanzien van de inventarisatie van de administratie, de vraag of de jaarrekeningen aan de wettelijke vereisten voldoen en met betrekking tot de administratie heb ik uw advies gevraagd. Bij mijn onderzoek stuit ik erop, dat gegevens ontbreken met betrekking tot de vraag in hoeverre BV1 als beleggingsvehikel de beschikking had over een goed onderbouwd financieel plan, voor zover het betreft het aantrekken van gelden als voor het uitzetten van gelden. In algemene zin gezegd: Beschikte de directie over voldoende bestuurlijke informatie gezien de aard en omvang van de onderneming? Ik vind het van groot belang dat u in uw rapportage met betrekking tot de administratie daar aandacht aan besteedt. Hetzelfde geldt in feite voor de onderbouwing van de vraag, op basis van welke grondslagen gelden zijn uitgeleend aan gelieerde vennootschappen. Ik wil met name weten in hoeverre er keiharde afspraken zijn gemaakt over de aflossing van leningen door gelieerde vennootschappen. De vraag is namelijk of er voldoende controle en inzicht is in die vennootschappen, waardoor de redelijke zekerheid bestond dat aflossing en rentebetaling naar BV1 zouden terugvloeien. Tenslotte zou ik ook uw aandacht willen vragen voor de rekening-courant-

verhoudingen met gelieerde vennootschappen. U begrijpt dat bovenstaande van groot belang is om de vereiste transparantie in de jaarrekeningen en daarmee de controle op het beheer te hebben en te houden. Het lijkt mij goed dat ik zulks nog eens onder uw aandacht breng, zulks ter adstructie en zo nodig nadere uitleg en onderbouwing van mijn opdracht aan u van 1 juli 2010. Ik heb er begrip voor dat u deze opdracht nog niet hebt kunnen voltooien, omdat u eerst de opdrachten met betrekking tot de inventarisatie en de jaarrekening hebt voltooid. Ik zou het echter op prijs stellen wanneer u op korte termijn uw conceptrapportage met betrekking tot de administratie in de ruimste zin des woords op basis van artikel 2:10 BW zou kunnen afronden”.

2.16 Op 2 februari 2012 heeft klager, onder meer naar aanleiding van ingenomen stellingen door curatoren en zijn vragen inzake toezending van conceptrapportages en verlenen van toestemming daaruit te citeren aan de curator, betrokkene sub 1 een e-mail gezonden, inhoudende:

“Recent heb ik u al gemeld dat de OvJ, begin december 2011 over een exemplaar van uw beoordelingsrapport over de jaarrekeningen van BV1 beschikte en waarvan gebleken is dat u daarvoor geen toestemming heeft gegeven. Daarvoor bent u bij herhaling geïnformeerd over allerlei uitlatingen en mededelingen door curatoren gedaan samenhangend met uw onderzoek en conceptrapportages. Eind vorige week ben ik bij toeval in het bezit gekomen van een (deels geknipte en geblanke) overeenkomst tussen de curatoren (mr. Curator2 en G) en partijen (SFO en Scarlet) die door mij in Kort Geding zijn gedaagd wegens het niet nakomen van hun afspraken en verplichtingen. 1. In bovenbedoelde overeenkomst (gedateerd 14 september 2011) wordt door curatoren gemeld dat door u een extern advies zal worden opgesteld ter onderbouwing van de bestuurdersaansprakelijkheid van de heer X c.s. 2. Daarin wordt tevens gesteld dat Y inmiddels een conceptadvies ter becommentariëring aan de curatoren heeft toegezonden. 3. De curatoren zeggen bovendien toe, zodra het hen vrij staat, een exemplaar van het externe advies aan de advocaat van genoemde partijen te zullen toezenden, waarbij het de advocaat toegestaan wordt het rapport met SFO en Scarlet te bespreken. 4. En deze zonodig in een eventuele gerechtelijke en/of bindend advies- procedure te gebruiken. Het heeft er alle schijn van dat curatoren met deze mededelingen partijen hebben bewogen om een overeenkomst met hen aan te gaan en ik acht u voor de eventuele schade daarvan ook aansprakelijk. Ik verzoek u en voor zoveel nodig sommeer ik u nadrukkelijk mij een schriftelijk bewijs aan te reiken dat u aan curatoren toestemming heeft gegeven om het onderzoek, uw betrokkenheid en eventueel van u te verwachten adviezen en het doel daarvan aan genoemde partijen te melden en daaromtrent uitlatingen te doen en of toezeggingen. Bovendien wens ik thans expliciet van u tekst en uitleg te vernemen waarop u volledig in strijd met de gedragsrichtlijn conceptrapportages (nota bene) ter becommentariëring aan de curatoren heeft voorgelegd. (...).”

2.17 Betrokkene sub 1 heeft bij e-mail van 7 februari 2012 in reactie op voormelde e-mail aan klager geantwoord:

“(...). 1. Het bestaan en de inhoud van de door u genoemde overeenkomst d.d. 14 september 2011 zijn ons niet bekend. Evenmin zijn ons bekend de door curatoren in verband met die overeenkomst gedane uitlatingen of toezeggingen. BDO kan op geen enkele wijze aansprakelijk worden gehouden voor door de curatoren met derden aangegane overeenkomsten of jegens derden gedane uitlatingen of toezeggingen. 2. Alleen de concept rapportage inzake de inventarisatie van de administratie is ter becommentariëring aan de curator voorgelegd voor zover het feitelijke bevindingen betreft. De concept rapportage inzake de beoordeling van de jaarrekeningen is in tegenstelling tot

uw bewering niet voorgelegd ter becommentariëring aan de curator, deze heeft slechts een kopie ter informatie van het concept ontvangen. In het kader van dit deel van het onderzoek is immers alleen het commentaar van u als betrokkene relevant, niet een eventueel commentaar van curatoren. Dit blijkt ook uit de definitieve versie van het rapport inzake de beoordeling van de jaarrekeningen van BV1, waarin alleen de commentaren van de betrokken bestuurders worden besproken. 3. BDO heeft tot op heden geen toestemming verleend aan de curatoren om “aan wie of waar dan ook” aan onze onderzoeken te refereren of uit (concept)rapportages te citeren. 4. De FIOD heeft op 22 december 2011 op grond van artikel 96a van het Wetboek van Strafvordering de tot op heden verschenen definitieve versie van rapportages opgevraagd. Op grond van de wettelijke verplichting daartoe is aan dit verzoek op 10 januari 2012 voldaan. 5. Momenteel is bij ons in behandeling een verzoek van de curatoren om onze rapportages te kunnen overleggen in diverse gerechtelijke procedures die verband houden met BV1. Conform de afspraken daarover hebben de curatoren daarvoor toestemming gevraagd.”

2.18 Bij brief van 9 februari 2012 heeft betrokkene sub 1 de curator onder de in de brief genoemde voorwaarden, in reactie op de brief van de curator van 24 januari 2012 toestemming gegeven de twee definitieve rapporten van 7 november 2011 over te leggen in een aantal gerechtelijke procedures respectievelijk te verstrekken aan de opsporingsautoriteiten.

2.19 In reactie op een e-mail van klager van 9 februari 2012, waarin betrokkene sub 1 wederom werd verzocht zijn werkzaamheden voor de curator op te schorten, deelde betrokkene sub 1 klager mee hiertoe geen enkele aanleiding te zien en klager binnenkort een eerste concept van het rapport inzake de beoordeling of voldaan is aan de administratieplicht conform artikel 10 van Boek 2 BW ter becommentariëring te zullen voorleggen.

2.20 Op 23 februari 2012 heeft betrokkene sub 1, naar aanleiding van de verzoeken van de curator van 1 juli 2010 en 29 december 2011 inzake het onderzoek naar de gehele administratie van BV1, het conceptrapport inzake BV1 aangaande het voldoen aan de administratieplicht aan de voormalig bestuurders van BV1 gezonden, met het verzoek hierop (voor 23 maart 2012) te reageren. Klager heeft bij brief van 24 februari 2012 aan betrokkene sub 1 medegedeeld een per post aangeboden “doos van BDO met onbekende inhoud”, (onder meer het concept bevattende), per kerende post retour te hebben gezonden. Na diverse verlengingen van de reactietermijn heeft C op 18 juni 2012 een reactie op het conceptrapport gegeven. BDO heeft de door klager geretourneerde doos nimmer ontvangen. Dat is hem bij brief van 15 maart 2012 medegedeeld waarbij hem eveneens is medegedeeld dat betrokkene sub 1 bereid was het conceptrapport met het verzoek om daarop te reageren opnieuw toe te sturen. Medio 2012 werd de laatste hand gelegd aan het definitieve rapport.

### **3. De klacht**

3.1 De klacht behelst - naar de Accountantskamer begrijpt en, gelet op de inhoud van het verweerschrift, ook betrokkenen hebben begrepen - een groot aantal verwijten aan betrokkenen aangaande de in opdracht van de curator uitgevoerde werkzaamheden en uitgebrachte (concept)rapporten. Betrokkenen hebben in hun verweerschrift de verwijten van klager gerubriceerd en daarbij verwezen naar de betreffende paragrafen uit het klaagschrift. Klager heeft desgevraagd ter zitting ingestemd met het indelen van



zijn verwijten in bovengenoemde in het verweerschrift verwoorde rubrieken. De Accountantskamer neemt deze rubricering van de klachtonderdelen over en neemt deze als uitgangspunt voor de beoordeling van de klacht. De rubricering luidt als volgt.

1. Betrokkenen hebben zich niet gedragen zoals een behoorlijk accountant betaamt door onderzoeken te aanvaarden en te verrichten betreffende / gericht tegen klager, zonder hem daarvan tijdig in kennis te stellen en / of hem op een behoorlijke en afdoende wijze daarbij te betrekken (paragraaf 114-118, 178, 234);
2. Betrokkenen hebben bij aanvaarding en uitvoering van de opdrachten niet de benodigde zorgvuldigheidsnormen op grond van de Gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken en/of de VGC in acht genomen (paragraaf 55, 237);
3. Betrokkenen hebben klager niet gewezen op de inhoud van de Gedragsrichtlijn voor persoonsgerichte onderzoeken (paragraaf 215);
4. Betrokkenen weigeren ten volle inzage te geven in de opdrachten of de correspondentie die aan de opdrachten ten grondslag ligt (onder andere paragraaf 109, 110, 117, 170, 172, 199);
5. Betrokkenen willen geen deugdelijke hoor en wederhoor toepassen, geven geen of onvoldoende tijd voor hoor-wederhoor en/of een deskundigenreactie en hebben een inhoudelijk rapport opgesteld ondanks herhaalde bezwaren van klager en diens eis de opdracht op te schorten althans te retourneren (paragraaf 54, 140, 172, 233, 250);
6. Betrokkenen raadplegen eerder door klager aan de curator ter beschikking gestelde informatie niet of onvoldoende, hetgeen onzorgvuldig is (paragraaf 122-137, 172, 242);
7. Betrokkenen laten de regie over aan de curator en handelen zo niet voldoende objectief. Betrokkenen hebben pas na goedkeuring van en in nauw overleg met de curator de inhoud van de voorlopige rapporten opgesteld en rapporten pas afgerond nadat de curator, zowel voor wat betreft de inhoud als de verschijningsdatum, zijn instemming had gegeven. Klager werd niet betrokken in het moment van verschijning en niet ten volle geïnformeerd omtrent de toestemming (paragraaf 108, 183, 215, 240);
8. Betrokkenen verstrekken zonder toestemming van klager herhaaldelijk concept-rapportages en inhoudelijk informatie over het onderzoek aan derden, onder wie de curator, en dit zelfs zonder (omgaande) kennisgeving aan klager en/of gelijktijdige verstrekking aan klager. Betrokkenen hadden, gelet op de belangentegenstelling tussen klager en curator, des te zorgvuldiger moeten handelen en meer moeten waken voor een objectief onderzoek (paragraaf 48, 138, 143, 150, 218);
9. Betrokkenen hadden waarborgen moeten treffen (en schriftelijk garanties moeten overeenkomen) om te voorkomen dat de curator in de procedures, zonder hun toestemming, “aan de haal ging” met de (concept)rapporten, zeker daar waar zij volledig op de hoogte waren van dit eerdere gedrag dat de curator ook ten tijde van het onderzoek door Ernst & Young tentoon had gespreid (onder andere paragraaf 49, 100, 150, 189, 200, 202);
10. Betrokkenen zorgen, ondanks herhaald verzoek van klager, niet voor het rechtzetten van (onjuiste) citaten en/of conclusies van de curator aan derden, gebaseerd op conceptrapportages (paragraaf 146 en verder);
11. Betrokkenen hebben klager niet op de hoogte gebracht van het tegen hem gerichte onderzoek (traject 3); zij hadden klager moeten informeren omtrent het (nieuwe) verwijt “kennelijk onbehoorlijk bestuur” (paragraaf 97);
12. Betrokkenen hebben traject 2 niet afgerond, maar zijn traject 3 aangevangen en hebben hierover niet duidelijk met klager gecommuniceerd (paragraaf 174, 204 en verder);
13. Betrokkenen hebben het conceptrapport met betrekking tot traject 3 (“externe verslaggeving”) dat al in maart 2011 beschikbaar was, pas per 29 juli 2011 aan klager

gezonden en zodoende 4 maanden achtergehouden (paragraaf 47, 177, 196, 210, 246);

14. Betrokkene sub 1 heeft in strijd met de waarheid aangegeven dat hij nooit eerder in opdracht van de curator werkzaamheden had verricht (paragraaf 103-106);

15. Betrokkene sub 1 was niet objectief of neutraal, nu hij persoonlijke belangen bij BV1 had omdat zijn zus een gedupeerde belegger is en doordat hij naar eigen literatuur verwijst (paragraaf 101, 102, 107, 184, 185, 276);

16. Betrokkene sub 1 is niet onafhankelijk, onpartijdig, zorgvuldig en integer in zijn bevindingen, omdat hij oordeelt dat BV1 weliswaar een “kleine onderneming” is, doch de jaarrekening ingericht zou moeten zijn conform het model “Beleggingsinstellingen”, hetgeen gebaseerd is op zijn persoonlijke wens tot bestelwijziging in Nederland. Betrokkene sub 1 neemt onjuiste stellingen in in zijn rapportages en is buiten de opdracht getreden door te stellen dat niet voldaan is aan de vereisten van titel 9 BW2, welke mening en conclusie niet is toegelaten (paragraaf 257, 258, 259, 267, 271);

17. Betrokkenen hebben het conceptrapport van 23 februari 2012 inzake het voldoen aan de administratieplicht achtergehouden tot na pleidooi in hoger beroep en daarmee nagelaten tijdige voor klager ontlastende informatie aan hem ter beschikking te stellen (paragraaf 229);

18. Betrokkenen hebben bewust meegewerkt aan en zijn verantwoordelijk voor het ophouden van concepten en rapporten, waardoor de schade van klager onnodig groot geworden is (paragraaf 279).

#### **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 RA (oud: hierna Wet RA) is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak 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 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had na 1 januari 2007, aan de sinds deze datum vigerende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in het bijzonder het (voor alle registeraccountants geldende) deel A en het (voor openbaar registeraccountants geldende) deel B1 worden getoetst.

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

4.4 De verwijten van klager vinden hun grondslag in de opgestelde rapporten, te weten:  
1. het, naar aanleiding van de bij brief van 1 juli 2010 bevestigde opdracht, uitgebrachte conceptrapport van feitelijke bevindingen inzake het actualiseren en afronden van de inventarisatie van de administratie van BV1, verstuurd aan de curator en de voormalig bestuurders op 25 februari 2011, de herziening daarvan, aan hen verstuurd op 4 juli

2011 en de definitieve versie van dit rapport gedateerd en verstuurd aan de curator en de voormalig bestuurders op 7 november 2011;

2. het, naar aanleiding van de bij addendum verstrekte opdracht aangaande het voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften, uitgebrachte conceptrapport met betrekking tot de jaarrekening aan de curator en de voormalig bestuurders verstuurd op 29 juli 2011 en de definitieve versie van dit rapport gedateerd en verstuurd aan de curator en de voormalig bestuurders op 7 november 2011.

4.5 Een aantal van de hierboven onder 3.1 vermelde klachten is gericht tegen de wijze van totstandkoming en de inhoud van voormelde rapportages te weten klachtonderdelen 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 12, 13, 14 15, 16. De Accountantskamer ziet vanwege de onderlinge verwevenheid aanleiding deze als volgt gezamenlijk te behandelen.

4.6.1 De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene sub 1 de opdracht inzake 'de actualisering en afronding van de administratie' heeft aanvaard onder verwijzing naar NV COS 4400 en in het (definitieve) rapport expliciet heeft vermeld dat deze in overeenstemming met NV COS 4400 is opgesteld. Dienaangaande overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.6.2 Het algemene uitgangspunt bij werkzaamheden onderworpen aan NV COS 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. In de NV COS 4400 "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie" is in paragraaf 4. vermeld: *Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen.*

In paragraaf 5. is vermeld:

*Aangezien de accountant alleen maar verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden wordt geen zekerheid verschaft. In plaats daarvan zullen de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden.*

In paragraaf 6. is vermeld:

*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.*

4.6.3 Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft betrokkene sub 1 het opgedragen en uitgevoerde onderzoek, gelet op paragraaf 5. en mede gezien de aard daarvan, mogen kwalificeren als een onderzoek op grondslag van de NV COS 4400. De door hem gekozen bewoordingen in het rapport wijzen erop dat hij heeft gehandeld conform het bepaalde in deze paragraaf en verslag heeft gedaan van zijn feitelijke bevindingen aangaande de overeengekomen werkzaamheden.

Bezien in het licht van paragraaf 6. overweegt de Accountantskamer voorts dat betrokkene, zo blijkt uit de door hem getekende opdrachtbevestiging, het rapport heeft opgesteld met het oog op de afwikkeling van het faillissement van BV1. Hij was er derhalve van op de hoogte dat het rapport ingebracht zou kunnen worden in een gerechtelijke procedure. De Accountantskamer heeft eerder, samengevat weergegeven, beslist van

oordeel te zijn dat in elk geval het gestelde in paragraaf 6. van de NV COS 4400 niet betekent dat een rapportage, die overeenkomstig deze standaard is opgesteld, niet aan de rechter mag worden overgelegd, doch dat deze paragraaf niet van toepassing is in gevallen waarin een rapport op grondslag van NV COS 4400 wordt uitgebracht (mede) ter inbreng in een gerechtelijke procedure.

Dienaangaande heeft de Accountantskamer al eerder als haar oordeel gegeven dat ten aanzien van werkzaamheden, waarin het van meet af aan duidelijk is, of tijdens de uitvoering van die werkzaamheden duidelijk wordt dat de daarop gebaseerde rapportage dient ter publiekelijke ondersteuning van een standpuntinname van de opdrachtgever in een procedure, waarbij het feit dat betrokkene accountant is, gezag verleent aan datgene wat hij gerapporteerd heeft, de accountant, ook als hij een partijbelang dient, ervoor dient zorg te dragen dat een rapportage, welke door een partij in een procedure zal worden overgelegd, de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet zal belemmeren.

Naar het oordeel van de Accountantskamer is niet gebleken dat het onderhavige definitieve rapport tot een dergelijke belemmering aanleiding zou geven, te minder nu betrokkene sub 1, hoewel het toepassen van hoor en wederhoor geen beginsel is dat bij het uitvoeren van werkzaamheden als hier aan de orde nageleefd dient te worden, de voormalige bestuurders van BV1 ten behoeve van het verkrijgen van duidelijkheid over de volledigheid van de inventarisatie in de gelegenheid heeft gesteld om de concept-rapporten van 25 februari 2011 en 4 juli 2011 te beoordelen en van hun reactie een terugkoppeling in hoofdstuk 5 van het rapport heeft opgenomen en voorts die reacties als bijlagen bij het rapport heeft gevoegd.

Een en ander leidt de Accountantskamer tot het oordeel dat het rapport wat betreft inhoud en opzet ervan overeenstemt met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften en de eisen die gelden voor de uitvoering van de opdracht. Voor zover de verwijten van klager daartegen zijn gericht, zijn deze ongegrond.

4.7.1 Naar het oordeel van de Accountantskamer kan de (separaat) verleende opdracht aangaande het voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekening, om reden van de op de voormalige bestuurders gerichte elementen van onderzoek in verband met het bepalen van de bestuurdersaansprakelijkheid, bestaande uit het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten, worden gekwalificeerd als persoonsgericht onderzoek als bedoeld in de per 16 oktober 2010 door het toenmalige NIVRA en de toenmalige NOvAA (thans Nba) gepubliceerde Praktijkhandreiking persoonsgerichte onderzoeken, nummer 1112 ( hierna: Praktijkhandreiking). Opgemerkt zij dat de Gedragsrichtlijn persoonsgerichte accountants-onderzoeken, waar klager op wijst, per die datum als ingetrokken dient te worden beschouwd.

4.7.2 Het algemene uitgangspunt is dat de in de Praktijkhandreiking (en zo ook de in de voormalige Gedragsrichtlijn) opgenomen aanwijzingen richting geven aan beantwoording van de vraag welke eisen de fundamentele beginselen van beroepsethiek stellen aan de accountant die een persoonsgericht onderzoek instelt en zij zijn in zoverre van belang bij beantwoording van de vraag of in een concreet geval sprake is geweest van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen. Voorts geldt dat het niet toepassen van in een praktijkhandreiking opgenomen aanwijzingen ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep met zich brengt dat van een accountant verlangd kan worden uit te leggen hoe hij dan wel heeft voldaan aan de voor hem/haar

geldende verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving die nader zijn uitgewerkt in de desbetreffende praktijkhandreiking.

Het niet of niet correct toepassen van (één of meer bepalingen van) de Praktijkhandreiking kan (slechts) een tuchtrechtelijk gegrond verwijt opleveren, indien en voor zover daardoor tevens een schending van het bij of krachtens de Wet RA bepaalde (zoals de VGC) aan de orde is dan wel hieruit tevens volgt dat sprake is van handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep, een en ander als bedoeld in artikel 33 van de Wet RA (oud). Eén van de uit de in de VGC neergelegde fundamentele beginselen van integriteit en deskundigheid en zorgvuldigheid voortvloeiende uitgangspunten voor de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek, zoals ook is beschreven in de Praktijkhandreiking en voor zover hier van belang, betreft in beginsel het toepassen van hoor en wederhoor[1].

4.7.3 De Accountantskamer stelt vast dat klager in dit geval is gehoord en dat ook wederhoor is toegepast. De weergave daarvan is in het rapport opgenomen. Voorts duidt het dienaangaande door klager gestelde en in acht genomen het verweer van betrokkenen er ook overigens niet op dat het rapport door de wijze waarop hoor en wederhoor heeft plaatsgevonden een deugdelijke grondslag ontbeert. Een en ander brengt mee dat de verwijten aangaande de inhoud en wijze van totstandkoming van dit rapport niet aannemelijk zijn gemaakt. Daaruit volgt dat de daarop gerichte onderdelen van de klacht ongegrond zijn.

4.8.1 De Accountantskamer overweegt voorts het volgende.

Ingevolge het fundamentele beginsel van objectiviteit, artikel A-100.4 sub b. juncto A-120.1 en 120.2 VGC, laat de registeraccountant niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde en vermijdt hij iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt. De accountant signaleert en evalueert op grondslag van artikel A-100.2 een bedreiging van dat beginsel en treft zonodig waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

4.8.2 Betrokkene sub 1 heeft een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis van zijn onafhankelijkheid geconstateerd als gevolg van de omstandigheid dat zijn zus, E, twee obligaties van ieder € 50.000,- in (de gefailleerde onderneming) BV1 bezit. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft hij terecht deze omstandigheid als bedreiging van zijn objectiviteit gezien. De bedreiging betreft gelet op artikel A-100.10 VGC, een bedreiging als gevolg van belangenbehartiging en van vertrouwdeheid. Volgens de Praktijkhandreiking is het aangewezen, om bij de bedreiging van de objectiviteit als gevolg van een te grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen als gevolg van een familierelatie met de accountant geen deel uit te maken van het opdrachtteam, uitgevoerde werkzaamheden te onderwerpen aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of de opdracht niet te accepteren. Betrokkene sub 1 heeft als waarborg gekozen om van een en ander melding te maken in de opdrachtbevestiging van 1 juli 2010 en een tweede accountant het dossier te laten reviewen en de opdracht mede te laten ondertekenen.

4.8.3 Gezien de aard van de door betrokkene sub 1 aanvaarde opdracht(en) en de omstandigheid dat zijn zuster voor € 100.000,- heeft geïnvesteerd in de door BV1 aangeboden beleggingsobjecten, volstaat deze waarborg naar het oordeel van de Accountantskamer echter niet.

Onder dergelijke bijzondere omstandigheden is de Accountantskamer van oordeel dat de enige juiste waarborg zou zijn geweest de opdracht niet te aanvaarden, althans geen deel uit te maken van het opdrachtteam. Zo betrokkene al daadwerkelijk in staat zou zijn zijn professionele oordeelsvorming niet, ook niet onbewust, te laten beïnvloeden door het feit dat zijn zuster mogelijkwerwijs door wanbeleid van de door betrokkene te onderzoeken personen ernstig financieel is benadeeld (zie artikel A-120.1 VGC), dan nog vormt een dergelijke omstandigheid in ieder geval een situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze zou kunnen beïnvloeden als bedoeld in artikel A-120.2.

Overigens, en zulks geldt in ieder geval voor het rapport waarin betrokkene zich diende uit te laten over de vraag of klager al dan niet heeft voldaan aan zijn administratieverplichting volgens artikel 2:10 BW en het rapport inzake het al dan niet voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften, dient betrokkene - zoals door hemzelf in zijn opdrachtbevestiging is aangegeven - ook de schijn van onafhankelijkheid te vermijden.

Het laten reviewen van de rapportages (waarvan overigens betrokkene ter zitting heeft aangegeven dat zulks altijd bij BDO geschiedt zodat het inzetten van de reviewer in ieder geval geen extra door betrokkene ingezette waarborg betreft) is een onvoldoende waarborg om deze bedreiging van zijn objectiviteit (en als onderdeel daarvan, zijn onafhankelijkheid) tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Gelet op vorenstaande heeft betrokkene sub 1 in zoverre gehandeld in strijd met het beginsel van objectiviteit en is de klacht gegrond.

Voor zover dit verwijt ook betrokkene sub 2 betreft, heeft klager een en ander jegens hem niet voldoende onderbouwd aan de orde gesteld, waardoor de klacht in zoverre faalt.

4.9 Een aantal van de hierboven onder 3.1 vermelde klachten, te weten 8., 9. en 10., is gericht tegen het verstrekken van conceptrapporten aan de curator, het citeren daaruit door de curator en de noodzaak voor betrokkenen daartegen waarborgen te treffen of zorg te dragen voor het rechtzetten van onjuiste citaten en/of conclusies. De Accountantskamer ziet ook hier vanwege de onderlinge verwevenheid aanleiding deze gezamenlijk te behandelen en wel als volgt.

4.9.1 Uit het dossier komt naar voren en ter zitting is door betrokkene sub 1 herhaald dat drie concept rapportages aan de curator zijn verstrekt. Dit betreft op de eerste plaats de twee (als '4400-onderzoek' gekwalificeerde) concepten betreffende de afronding actualisering en inventarisatie van de administratie, verzonden op 25 februari 2011 respectievelijk 4 juli 2011 en daarnaast het (als 'persoonsgericht onderzoek' gekwalificeerde) conceptadviesrapport aangaande het voldoen aan de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekeningen.

4.9.2 Naar het oordeel van de Accountantskamer leent de aard van een '4400-onderzoek', waarvoor in paragraaf 9. van de Standaard (samengevat weergegeven) is voorgeschreven dat betrokkene overeenstemming over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht moet bereiken met de belanghebbende die als resultaat van het onderzoek het rapport van feitelijke bevindingen zal ontvangen, dat aan de opdrachtgever een conceptrapportage ter beoordeling ter beschikking wordt gesteld indien dit noodzakelijk is voor het onderzoek.

Hoewel de Praktijkhandreiking ervan uitgaat dat ook in een persoonsgericht onderzoek de opdrachtgever een zekere mate van inspraak heeft in de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden, leent een dergelijk onderzoek, omdat voor de uitvoering daarvan werkzaamheden met een verifiërend karakter worden verricht, waarbij (in principe) een andere (rechts)persoon dan de opdrachtgever het subject van het onderzoek is en wellicht van het resultaat van het onderzoek ernstige consequenties heeft te dragen, zich er naar het oordeel van de Accountantskamer minder voor om concept-rapporten daaromtrent zonder meer aan de opdrachtgever te verstrekken, althans dient daar in het kader van het zich houden aan diverse fundamentele beginselen zeer behoedzaam en zeer terughoudend mee te worden omgegaan. Daarbij wijst de Accountantskamer er op dat volgens artikel 14 van de voormalige Gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken conceptrapportages niet aan de opdrachtgever mochten worden uitgebracht en paragraaf 5.6.4 van voormelde Praktijkhandreiking, waarin tussentijds rapporteren niet wordt verboden, duidelijk een actieve houding van de accountant verwacht om bedreigingen bij tussentijds rapporteren te constateren en afdoende tegen te gaan.

Tegen deze achtergrond overweegt de Accountantskamer inzake de klachtonderdelen het volgende.

4.9.3 Betrokkene sub 1 heeft de verstrekking van het conceptrapport inzake de inventarisatie van de administratie, het "COS 4400-rapport", door betrokkene sub 2 verzonden op 25 februari 2011, naar het oordeel van de Accountantskamer op juiste gronden noodzakelijk geacht om duidelijkheid te verkrijgen omtrent de volledigheid van de inventarisatie.

In reactie op het bericht van klager van 11 maart 2011 dat de curator uit dit concept in een memorie van antwoord van 8 maart 2011 in een gerechtelijke procedure heeft geciteerd, hebben betrokkenen bij brief van 16 maart 2011 aan de curator in herinnering geroepen dat zij in het aanbiedingsbericht bij toezending van het bedoelde conceptrapport uitdrukkelijk hebben gewezen op de status daarvan en op het kader waarin de toezending van het rapport plaatsvond en dat niet uit dit conceptrapport mocht worden geciteerd. Daarvan had betrokkene sub 1 ook reeds melding gemaakt in de opdrachtbevestiging van 1 juli 2010.

Aldus hebben betrokkenen naar het oordeel van de Accountantskamer adequaat gereageerd. Hoewel het volgens klager op de weg van betrokkenen had gelegen om hierna het tweede concept, verzonden op 4 juli 2011, niet naar de curator te sturen is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene sub 1 daarvoor ter zitting een plausibele verklaring heeft gegeven, te weten dat het noodzakelijk was dat in vervolg op het eerste conceptrapport dienaangaande ook het tweede rapport inzake de inventarisatie, met het oog op het verkrijgen van duidelijkheid over de volledigheid daarvan, aan de curator werd voorgehouden. Daarbij acht de Accountantskamer van belang dat betrokkenen er op mochten vertrouwen dat de curator hun bericht in de brief van 16 maart 2011, ook in het kader van toezending van dit concept, ter harte zou nemen.

4.9.4 Voor zover betrokkene sub 1 echter het conceptrapport inzake de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekening per e-mail van 29 juli 2011 aan de curator heeft verzonden, had betrokkene dit naar het oordeel van de Accountantskamer achterwege moeten laten. Redengevend daartoe is dat het onderzoek persoonsgericht was en (onder meer) was opgedragen in verband met het vaststellen van bestuurdersaansprakelijkheid. Betrokkene sub 1 was er zo bezien van op de hoogte dat de curator belang had bij elke informatie dienaangaande, terwijl hij eveneens

wist dat de curator al eerder voorbarig had geciteerd uit een conceptrapport. Een sterke mate van terughoudendheid en behoedzaamheid, voortvloeiende uit de fundamentele beginselen van (deskundigheid en) zorgvuldigheid en van integriteit, met de verstrekking van dit conceptrapport was derhalve geboden. Voorts had betrokkene sub 1 voor zover het noodzakelijk was de curator te informeren over de stand van zaken te dier zake kunnen volstaan met het doen van een enkele mededeling over de stand van het onderzoek. Een en ander is door betrokkene sub 1 ook ter zitting erkend.

4.9.5 Gelet op bovenstaande treft betrokkene sub 1 een tuchtrechtelijk verwijt inzake het verstrekken van het conceptrapport inzake de verslaggevings- en deponeringsvoorschriften met betrekking tot de jaarrekening en is de klacht in zoverre gegrond. Voor zover de onder 4.9 bedoelde verwijten ook betrokkene sub 2 treffen heeft klager een en ander jegens hem niet voldoende onderbouwd aan de orde gesteld waardoor de klacht in zoverre faalt. Immers, uit niets blijkt dat betrokkene sub 2 actief betrokken is geweest bij het verstrekken van bedoeld conceptrapport aan de curator.

4.9.6 Voor zover deze klachtonderdelen betrekking hebben op de definitieve rapporten is niet gebleken dat deze ten onrechte aan de curator zijn verstrekt, noch dat betrokkene sub 1 (bij de brief van 6 december 2011) niet adequaat heeft gereageerd op het (zonder toestemming) citeren daaruit.

Tenslotte overweegt de Accountantskamer in het door klager beweerde over de citaten van de curator geen aanleiding te zien voor de conclusie dat van betrokkenen verwacht had mogen worden enige correctie daarvan te bewerkstelligen.

4.10 Voor zover klager in klachtonderdeel 14 betrokkene sub 1 verwijt dat hij niet onafhankelijk opereerde van de curator, valt naar het oordeel van de Accountantskamer niet in te zien dat de in dit klachtonderdeel aangehaalde omstandigheid, dat betrokkene sub 1 voor eerder door hem voor de curator verrichte werkzaamheden een salaris heeft ontvangen, zijn onafhankelijkheid heeft aangetast dan wel dat daardoor enige relevante schijn van afhankelijkheid is gebleken. Dit klachtonderdeel is in verband daarmee ongegrond.

4.11 De ter zitting naar voren gebrachte nieuwe klachten beschreven vanaf punt 5 in de pleitnota van klager en de daaraan ten grondslag gelegde bijlagen, worden als te laat naar voren gebracht buiten beschouwing gelaten.

4.12 Voor zover klager overigens in de te onderscheiden klachtonderdelen verwijten heeft geformuleerd waaronder aangaande het betrekken of informeren van klager, inzake verstrekken in of informatie verstrekken over opdrachten en correspondentie, termijnstelling, noodzaak tot opschorten opdracht, onzorgvuldig handelen met betrekking tot raadplegen van informatie, overlaten van de regie aan de curator, eerder voor de curator verrichte werkzaamheden, buiten de opdracht treden, ophouden of achterhouden van concepten en rapporten heeft hij deze tegen de uitvoerige en gemotiveerde betwisting door betrokkenen niet, althans onvoldoende aannemelijk gemaakt dan wel is niet gebleken dat daarmee een tuchtnorm is overschreden zodat die klachtonderdelen alle ongegrond verklaard moeten worden. De Accountantskamer ziet daarom geen aanleiding deze apart te bespreken.

4.13 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij het bepalen van de zwaarte van de op te leggen maatregel houdt



de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van betrokkene sub 1 en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht - alles in aanmerking nemende - oplegging van de maatregel waarschuwing passend en geboden.

4.14 Zodra deze uitspraak onherroepelijk geworden is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd dienen de AFM en de voorzitter van de Nba ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, er voor zorg te dragen dat de opgelegde maatregel in de registers als bedoeld in artikel 1, sub i. Wtra wordt opgenomen, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

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

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gericht tegen betrokkene 1 gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt betrokkene sub 1 ter zake de maatregel op van **waarschuwing**;
- verklaart de klacht voor het overige en voor zover gericht tegen betrokkene sub 2 ongegrond;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en 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 sub 1 daarin is of was ingeschreven.
- verstaat dat -overeenkomstig het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra- het door klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,- (zeventig euro) door betrokkene sub 1 wordt vergoed.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mrs. E.F. Smeele en A.D.R.M. Boumans (rechterlijke leden) en S.L.J. Graafsma RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden) in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris en in het openbaar uitgesproken op 12 juli 2013.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klager en betrokkene dan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.

[1] Zie o.m. de uitspraken van de Accountantskamer van 14-05-2012, 11/1867 Wtra AK, LJN: YH 0262 en 25 mei 2012, Wtra 11/1864, LJN: YH0263