

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/2061 en 12/2062 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 12 augustus 2013 in de zaak met nummers 12/2061 en 12/2062 Wtra AK van

X1, hierna te noemen: klager 1,
wonende te [woonplaats],
X2, hierna te noemen: klager 2,
wonende te [woonplaats],
gezamenlijk te noemen
KLAGERS,

t e g e n

drs. Y1, hierna te noemen: betrokkene 1,
registeraccountant,
Y2, hierna te noemen: betrokkene 2,
registeraccountant,
beiden kantoorhoudende te [plaats],
gezamenlijk te noemen
BETROKKENEN,
raadvrouw: mr. H.E. van Berckel – Dekker.
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 2 oktober 2012 ingekomen klaagschrift van 24 september 2012, met bijlagen;
- het op 26 november 2012 ingekomen verweerschrift gedateerd 28 november 2012, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 4 maart 2013 waar zijn verschenen: klagers in persoon, vergezeld door de heer A en betrokkenen in persoon, bijgestaan door hun raadvrouw, mr. H.E. van Berckel-Dekker.

1.3 Klagers 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 aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Klagers waren beiden ten tijde van belang te samen met vele anderen commanditair vennoot in de (geliquideerde) commanditaire vennootschap CV Scheepvaartonderneming CV1 (hierna: CV1). De beherend vennoot van CV1 was B.V.1, later genaamd B.V. 2 (hierna: BV2). Enig bestuurder van BV2 was B (hierna: B). In de C.V.-akte was onder meer bepaald dat de jaarrekening van CV1 diende te worden gecontroleerd door een deskundige als bedoeld in artikel 2:393, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW). Bij de jaarrekeningen van CV1 over de boekjaren 2003 en 2004 is een samenstellingsverklaring afgegeven door C RA, de moeder van B. Alleen de jaarrekening over 2003 is door de participantenvergadering vastgesteld. Nadat een gekwalificeerde meerderheid van de participanten in CV1 tot het oordeel was gekomen dat BV2 haar taken als beherend vennoot onbehoorlijk had vervuld, is tijdens een buitengewone participantenvergadering op 12 september 2005 ingevolge artikel 8, lid 2 van de C.V.-akte het besluit genomen tot onmiddellijke beëindiging van de overeenkomst met BV2 als beherend vennoot. Op diezelfde dag is J Shipping B.V. i.o. tot beherend vennoot benoemd. BV2 is tegen deze besluiten in kort geding opgekomen. Bij arrest van 8 maart 2006 heeft het Gerechtshof Leeuwarden beslist dat aan het besluit tot ontslag van BV2 geen effect toekomt totdat daarover bij arbitrale uitspraak zal zijn beslist. Daarna is via het Nederlands Arbitrage Instituut (NAI) geen arbitrage- maar een bindend adviesprocedure in gang gezet.

2.2 Een groot aantal participanten in CV1 heeft ter behartiging van de belangen van de commanditaire vennoten de Stichting Participantenbelangen CV2 (hierna: de Stichting) opgericht. De Stichting heeft een tuchtklacht ingediend tegen C, die onder meer betrekking heeft op de hiervoor bedoelde samenstellingsverklaringen bij de jaarrekeningen over 2003 en 2004 en heeft geresulteerd in een uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven van 9 december 2008, waarbij (voor zover hier van belang) aan C de maatregel van schorsing als registeraccountant voor de duur van twee weken is opgelegd.

2.3 Betrokkenen zijn werkzaam bij BDO (BDO). BV2 (B) heeft betrokkenen op verzoek van de participanten in de loop van 2006 verzocht om de jaarrekeningcontrole over

de boekjaren 2004 en 2005 te verzorgen, dit in verband met de voorgenomen liquidatie van CV1. Betrokkenen hebben over de acceptatie van dit verzoek intern overleg gevoerd binnen BDO. Op 16 oktober 2006 hebben drs. D RA (hierna: D) en betrokkene 1 aan B een opdrachtbevestiging gezonden. B heeft deze op 20 oktober 2006 ondertekend geretourneerd. In de opdrachtbevestiging is voor zover van belang vermeld:

“(…)

Opdracht

Wij zullen de opdracht uitvoeren en over de uitkomsten rapporteren in overeenstemming met in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen inzake opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie. De aard van de hierna beschreven uit te voeren werkzaamheden houdt in dat op het genoemde cijfermateriaal geen accountantscontrole zal worden toegepast, terwijl tevens geen beoordelingsopdracht zal worden uitgevoerd. Eén en ander impliceert dat aan onze rapportage geen zekerheid met betrekking tot de getrouwheid van dit cijfermateriaal kan worden ontleend, anders dan terzake van de aspecten zoals door ons onderzocht en waarover dienovereenkomstig door ons in deze rapportage feitelijk wordt gerapporteerd. (…).

Werkzaamheden

Wij zijn met u overeengekomen de volgende werkzaamheden te verrichten:

Wij zullen vaststellen of de intern opgestelde jaarrekening 2004 van CV1 aansluit met de financiële administratie en onderliggende specificaties. Wij zullen vaststellen of de eindafrekening van CV1 per 30 september 2006 aansluit met de financiële administratie en onderliggende specificaties. Wij zullen vaststellen in hoeverre (latente) vorderingen en (latente) verplichtingen per 30 september 2006 zijn opgenomen in de eindafrekening.

Rapportage

De uitkomsten van onze werkzaamheden zullen wij rapporteren in de vorm van een Rapport van (feitelijke) bevindingen.

(…)”

Een afschrift van deze opdrachtbevestiging is door BV2 zonder toelichting gevoegd bij een brief gedateerd 9 november 2006 die zij met het oog op (onder meer) een aanstaande participantenvergadering aan alle participanten heeft gestuurd,

2.4 Bij brief aan BV2 (B) van 9 november 2006 hebben D en betrokkene 1 ten behoeve van de aanstaande participantenvergadering nader toegelicht op welke gronden, in overleg met B, deze opdracht tot stand was gekomen. Aan deze brief wordt hier ontleend:

“(…). Voorwaarde voor een zinvolle opdracht is dat er een jaarrekening opgemaakt kan worden die redelijkerwijs aan de verwachtingen van de belanghebbenden tegemoet komt. Daarnaast is van belang in hoeverre de opdracht (achteraf) uitvoerbaar is, aangezien de opdracht pas na afloop van het boekjaar is verleend. Bij de controle van een jaarrekening steunt de accountant o.a. op de administratieve organisatie en interne controle van de te controleren organisatie. De vraag is of deze achteraf nog zodanig reproduceerbaar / zichtbaar is dat van dit controlemiddel gebruik gemaakt kan worden en in welke mate dat noodzakelijk en efficiënt is om tot een goedkeurende accountantsverklaring te kunnen komen. Op basis van de van u ontvangen informatie en correspondentie tussen de beherend vennoot en belanghebbenden en uw toelichting daarop vragen wij ons af of zonder nader onderzoek aan bovengenoemde voorwaarde kan worden voldaan.

Wij hebben in overleg met u dan ook voorgesteld om ons onderzoek aan te vangen met een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (...)

Met name afhankelijk van de bevindingen van dit onderzoek kunnen wij meer zeggen over de controleerbaarheid van bovengenoemde jaarrekeningen en eindafrekening in relatie tot de belangen van de belanghebbenden.”.

2.5 B heeft blijkens het notarieel proces-verbaal van de hiervoor bedoelde participantenvergadering die op 13 november 2006 heeft plaatsgevonden, over de werkzaamheden van betrokkenen meegedeeld dat “BDO Accountants” een controle zullen uitvoeren op de jaarcijfers over 2005 en 2006, alsmede op de liquidatie. Uit het vervolg van het proces-verbaal blijkt dat hij toen de jaarcijfers over 2004 en 2005 op het oog had. B, in zijn hoedanigheid van voorzitter van de vergadering, heeft daarna voorgesteld “BDO Accountants” de controle op de cijfers over 2004 en 2005 te laten uitvoeren, welk voorstel door de vergadering met algemene stemmen is aangenomen.

2.6 Bij bindend advies van 28 november 2008 hebben de bindend adviseurs in de procedure hiervoor onder 2.1 bedoeld, onder meer geoordeeld dat niet, althans onvoldoende, is komen vast te staan dat er sprake was van onbehoorlijke taakvervulling zijdens BV2 in de zin van artikel 8, lid 2, onder f van de C.V.-akte en dat aan het besluit van 12 september 2005 rechtens geen effect toekomt. Verder hebben zij kostenveroordelingen uitgesproken onder andere ten laste van participanten (hierna: E c.s.) die zich aan de zijde van CV1 in de procedure hadden gevoegd, en bepaald dat de kosten van BV2 en CV1 worden gecompenseerd in de zin dat ieder de eigen kosten draagt.

2.7 Op 21 oktober 2009 hebben betrokkenen de rapportage betreffende de uitkomsten van de door hen uitgevoerde werkzaamheden (hierna: rapport 2009) aan BV2 gezonden. In de rapportage hebben betrokkenen vermeld dat zij hun werkzaamheden hebben verricht in overeenstemming met (onder meer) Standaard 4400 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NVCOS), ‘Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie’. In rapport 2009 is een door BV2 opgesteld, aan het rapport gehecht, overzicht van ontvangsten en uitgaven ten behoeve van CV1 in de periode van 8 maart 2006 tot en met 31 mei 2009 besproken (dat blijkens het rapport is opgesteld in plaats van de in de opdrachtbevestiging van 16 oktober 2006 vermelde eindafrekening per 30 september 2006). Aan het rapport is ook een conceptliquidatiebalans per 31 mei 2009 gehecht. Blijkens het notarieel proces-verbaal van de participantenvergadering van 29 oktober 2009 heeft betrokkene 1 onder meer een toelichting verstrekt op het hiervoor bedoelde overzicht. Tijdens deze vergadering is vervolgens het besluit genomen tot ontbinding van CV1.

2.8 BV2 heeft naar aanleiding van het besluit tot ontbinding aan betrokkenen de opdracht verstrekt tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot de liquidatiebalans van CV2 per 29 oktober 2009. In de opdrachtbevestiging van 30 november 2009 is vermeld: “(...) Wij zullen de opdracht uitvoeren en over de uitkomsten rapporteren in overeenstemming met “Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie”. 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. Eén en ander impliceert dat

aan onze rapportage geen zekerheid met betrekking tot de getrouwheid van dit cijfermateriaal kan worden ontleend. (...). Wij zijn met u overeengekomen de volgende werkzaamheden te verrichten: wij zullen vaststellen of de “balans ten behoeve van liquidatie per 29 oktober 2009 van de CV” aansluit met onderliggende documentatie c.q. specificaties. Hiertoe zullen we de volgende werkzaamheden verrichten:

- Wij zullen vaststellen dat vorderingen en overlopende activa zoals opgenomen in de “balans ten behoeve van liquidatie per 29 oktober 2009 van de CV” aansluiten met de onderliggende specificaties en nagaan in hoeverre de vorderingen ook daadwerkelijk worden ontvangen;
- Wij zullen vaststellen dat liquide middelen zoals opgenomen in de “balans ten behoeve van liquidatie per 29 oktober 2009 van de CV” aansluiten met de bankafschriften en bevestigingen van derdenrekeningen;
- Wij zullen vaststellen dat de eventuele slotuitkeringen juist zijn verwerkt in het eigen vermogen en ook daadwerkelijk zijn betaald;
- Wij zullen vaststellen dat de overige schulden aansluiten met de onderliggende specificaties en ook daadwerkelijk worden betaald. (...).”

2.9 Naar aanleiding van de vergadering op 29 oktober 2009 wilde de Stichting nog een aantal vragen aangaande de liquidatiebalans aan betrokkenen stellen. Hiertoe heeft op

23 maart 2010 een gesprek plaatsgevonden tussen betrokkenen, een vertegenwoordiger van BV2 (mr. F) en vertegenwoordigers van de Stichting, onder wie klager 1. Op 29 maart 2010 heeft de advocaat van de Stichting, mr. G, aan de advocaat van BV2, mr. H, een “Voorstel opdracht aan BDO” gezonden.

2.10 Bij brief van 13 september 2010 hebben betrokkenen onder meer aan BV2 geschreven:

”Naar aanleiding van de participantenvergadering d.d. 29 oktober 2009 heeft u ons verzocht de liquidatiebalans per 29 oktober 2009 (...) te controleren.

Zoals wij u reeds in onze begeleidende e-mail van 30 november 2009 mededeelden, kunnen we geen controle of soortgelijk opdracht uitvoeren omdat over de voorgaande jaren geen accountantscontrole is uitgevoerd en er onzekerheden in de verantwoording over de periode 12 september 2005 tot en met 6 maart 2006 (de zgn. J periode) bestaan. De liquidatiebalans op moment van ontbinding is de resultante van alle transacties gedurende de gehele CV periode (van oprichting tot ontbinding). Het is derhalve controletechnisch niet mogelijk om achteraf vast te stellen dat alle vorderingen en schulden over de gehele periode juist zijn opgenomen. (...)

De enige mogelijkheid is om een opdracht tot specifieke overeengekomen werkzaamheden te verrichten met betrekking tot de liquidatiebalans. Hiertoe hebben wij u ook een opdrachtbevestiging toegezonden d.d. 30 november 2009 (...).”

2.11 Op 2 december 2010 hebben betrokkenen, in aanvulling op de opdrachtbevestiging van 30 november 2009, een opdrachtbevestiging aan BV2 gezonden, inhoudende:

“(…). Wij zullen de opdracht uitvoeren in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder Standaard 4400 ‘Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie’ en de Verordening Gedragscode.

Werkzaamheden

Wij zijn met u overeengekomen de volgende werkzaamheden te verrichten:

- 1) Wij zullen vaststellen of het mutatieverloop van het eigen vermogen vanaf

31 december 2004 naar het saldo eigen vermogen zoals vermeld in de liquidatie balans aansluit met de financiële administratie en onderliggende specificaties.

2) Wij zullen vaststellen dat de volgende specificaties aansluiten met de financiële administratie. Hierbij zullen we specifiek aandacht besteden aan de volgende punten;

- a) de boekwinst op het schip uitgaande van de afrekening van de notaris bij executie;
- b) de juridische kosten, kosten NAI procedure, administratie kosten en accountantskosten waarbij expliciet is vermeld waar de kosten betrekking op hebben en aan wie is gefactureerd;
- c) de rekening-courant van CV1, waarbij is opgenomen waar de post betrekking op heeft;
- d) de kosten inzake de afwikkeling van de I schade;
- e) de opnames van BV2, waarbij de ontvangen loonheffing ad € 67.914,- en de opnames nader worden gespecificeerd;
- f) de declaratie van BV2. Deze zal gedetailleerd worden toegelicht en nagegaan wordt of deze niet al in het afgesloten boekjaar zijn gedeclareerd;
- g) de kosten van de participanten commissie;
- h) de juridische kosten gemaakt door Dhr. X1 en J Shipping B.V. die betaald zijn door de CV.

3) Wij zullen vaststellen in hoeverre (latente) vorderingen en (latente) verplichtingen zijn opgenomen in de door u op te stellen liquidatiebalans per 29 oktober 2009. Hierbij zal expliciet aandacht worden besteed aan:

- a) hoeveel voorschotten er nog niet betaald zijn en de betaalde voorschotten zullen worden gespecificeerd;
- b) een specificatie van de eventueel nog te betalen kosten en op welke werkzaamheden deze betrekking hebben;
- c) een specificatie van de liquide middelen waarbij vermeld wordt op welke naam de rekeningen van eventuele banksaldi staan.

4) Wij zullen vaststellen of de (onder meer van de executerende notaris) ontvangen gelden op de gebruikte derdengelden rekeningen (van onder meer het kantoor van mr. H) gelijk zijn aan de afdrachten aan de CV en of deze aan de CV toekomstige gelden niet zijn aangewend ter betaling van facturen die aan de beherend vennoot zijn gericht. (...)"

Deze omschrijving van de overeengekomen werkzaamheden wijkt op onderdelen af van de omschrijving in het voorstel bedoeld onder 2.9 (hierna ook: het voorstel).

2.12 Op 20 juni 2011 hebben betrokkenen zowel de 'Definitieve rapportage opdracht tot het verrichten van specifieke overeengekomen werkzaamheden met betrekking tot de door u opgestelde liquidatiebalans per 29 oktober 2009 van CV1 (kenmerk [kenmerk1], hierna: rapport 2011,1), als de 'Definitieve rapportage opdracht tot het verrichten van aanvullende overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot de door u opgestelde liquidatiebalans van CV1 (kenmerk [kenmerk2], hierna: rapport 2011,2) uitgebracht.

2.13 Op 26 juli 2011 heeft een participantenvergadering plaatsgevonden, waarin betrokkene 1, blijkens het notarieel proces-verbaal, een toelichting heeft gegeven op de op 20 juni 2011 uitgebrachte rapporten. Een door de Stichting opgesteld stuk "Commentaar op werkstuk BDO 20 juni 2011" is voorafgaande aan deze vergadering aan de deelnemers uitgereikt. Betrokkene 1 heeft daarop in deze vergadering een reactie gegeven.

2.14 Bij e-mail van 5 september 2011 heeft B aan betrokkene 1 (onder meer) het volgende medegedeeld: “Bijgaand de notulen van de laatste vergadering. Doordat X1 [klager 1; Accountantskamer] niet de bij de volmachten horende kopie identificatiebewijzen heeft getoond is de besluitvorming dusdanig dat de liquidatierekening is aangenomen en de CV dienovereenkomstig geliquideerd is. De CV is dan ook door mij reeds uitgeschreven bij de KvK. De werkzaamheden van BDO mbt CV1 zijn hiermee dan ook vooreerst beëindigd.”

2.15 Bij e-mail van 10 april 2012 heeft klager 1 aan betrokkenen verzocht om “afschriften van alle door BDO verzonden facturen die door BDO ten laste van de CV zijn geboekt.” Daarnaast heeft klager 1 betrokkenen verzocht hem per omgaande te berichten of zij voornemens zijn de in het “Commentaar op werkstuk BDO 20 juni 2011” genoemde punten alsnog in de liquidatieafrekening te verwerken. Betrokkene 1 heeft hierop bij e-mail van 13 april 2012 geantwoord, inhoudende: “Naar aanleiding van uw mail van 10 april jl. en de daarin gestelde vragen verwijzen wij u naar onze opdrachtgever en de vereffenaar van CV1 BV2”.

3. De klacht

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

Betrokkenen hadden de opdrachten van BV2 niet op deze wijze mogen aanvaarden; Betrokkenen hadden niet op deze wijze gebruik mogen maken van de jaarrekening 2004; Betrokkenen hebben in rapport 2009 wel melding gemaakt van de ladingschade ad € 450.000,- die in 2004 is geleden maar die schade ten onrechte niet in de winsten verliesrekening van CV1 over 2004 opgenomen; Betrokkenen hadden kunnen weten dat door hun wijze van rapporteren in het rapport 2011,1 van de door BV2 verrichte boekingen in verband met kostenveroordelingen in de NAI-procedure, welke evident in tegenspraak waren met het gestelde in het bindend advies, CV1 benadeeld zou worden en dat de participanten door hen werden misleid; Betrokkenen hebben de Stichting ten onrechte belast met de kosten van het gesprek bedoeld onder 2.9; Betrokkenen hebben in rapportage 2011,1 ten onrechte als feitelijke bevinding gerapporteerd dat een groep participanten zich in de periode van 12 september 2005 tot en met 7 maart 2006 heeft beziggehouden met beheersdaden van CV1, alsmede dat CV1 op deze groep een vordering zou hebben. Betrokkenen hebben in rapportage 2011,1 melding gemaakt van een sinds 2006 niet meer bestaande vordering op CV1 c.s.; Betrokkenen hebben in rapportage 2011,1 ten onrechte vermeld dat uit de administratie en ter beschikking gestelde overige documenten niet blijkt dat bedragen uit “*commanditaire vermogen nog te storten*” zijn verrekend met Finance B.V.1 en Finance B.V.2 en of er daadwerkelijk is gestort door deze commanditaire vennoten; Betrokkenen hebben in rapportage 2011,1 ten onrechte vermeld dat CV1 een latente vordering heeft wegens door CV1 twee maal betaalde emissiekosten; In de bespreking in rapport 2011,1 van de post “Waardeverlies deelneming BV2 maken betrokkenen melding van standpunten van BV2 en dat is in strijd met NVCOS 4400; Uit de bijlagen 1 tot en met 6 behorende bij rapportage 2011,2 blijkt dat de door betrokkenen aangetroffen facturen, die ten laste van BV2 waren gesteld, consequent ten laste van CV1 werden geboekt, waarmee betrokkenen impliciet een oordeel hebben gegeven dat volgens hen deze kosten ten laste van CV1 zouden strekken.

3.2 Volgens klagers hebben betrokkenen aldus gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels.

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 De Accountantskamer heeft ambtshalve gezien of klagers in de klachtonderdelen omschreven onder 3.1 a. en 3.1 b. kunnen worden ontvangen, nu deze zien op handelen en/of nalaten van betrokkenen dat zich heeft voorgedaan meer dan drie jaar voor de indiening van het klaagschrift. Klagers stellen zich op het standpunt dat zij pas na kennisneming van rapport 2009 hebben kunnen constateren dat de wijze waarop betrokkenen zich van de in oktober 2009 door BV2 aan hen verstrekte opdracht hebben gekweten, niet strookt met de mededeling van BV2 tijdens de participantenvergadering op 13 november 2006 over de door hen te verrichten werkzaamheden en met het toen door de vergadering genomen besluit daarover. De Accountantskamer overweegt dat de hiervoor bedoelde (in artikel 22, eerste lid, Wtra opgenomen) termijn aanvangt wanneer een klager objectief gezien, gelet op de voor hem beschikbare informatie op de hoogte is van het feitelijk handelen of nalaten dat de grond vormt voor het indienen van de klacht. Aan de mededeling van BV2 en het besluit van de participantenvergadering konden klagers het vertrouwen ontleen dat betrokkenen belast zouden worden met de controle over de jaarcijfers over 2004 en 2005. Daarvan uitgaande kan niet worden gezegd dat klagers doordat zij al kort na 9 november 2006 en zeer waarschijnlijk vóór 13 november 2006 kennis droegen van de opdrachtbevestiging van 16 oktober 2006, op de hoogte zijn geraakt van de exacte reikwijdte van de daarin omschreven werkzaamheden. Daarbij is mede in aanmerking genomen dat gesteld noch gebleken is dat klagers vóór 2 oktober 2009 ook kennis droegen van de aan BV2 gerichte brief van betrokkenen van 9 november 2006, waarin (evenals in het rapport 2009) veel duidelijker dan in de opdrachtbevestiging wordt uiteengezet wat “de belanghebbende” redelijkerwijs van de werkzaamheden van betrokkene mocht verwachten. Het is de Accountantskamer opgevallen dat betrokkenen in het verweerschrift onder randnummer 19 stellen dat met “goedkeuring van de participanten (...) werd besloten tot de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden m.b.t. CV1” Voor zover betrokkenen hiermee hebben willen stellen dat (ook) klagers met de opdracht tot het rapport 2009 hebben ingestemd, wordt daaraan voorbijgegaan. Het feit dat de participanten (waartoe ook klagers behoorden) de opdrachtbevestiging kenden kan, gelet op het besluit van de participantenvergadering, zeker niet worden uitgelegd als instemming met (of goedkeuring van) de verstrekte opdracht. Gezien het vorenstaande kunnen klagers (ook) in klachtonderdelen 3.1 a. en 3.1 b. worden ontvangen.

4.3 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaats had vóór 1 januari 2007, worden getoetst aan de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants (hierna: GBR-1994) en voor zover het na die datum plaats had,

aan de sindsdien 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.

4.4 Daarnaast stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klagsters 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.

4.5.1. De onder 3.1. opgesomde verwijten (met uitzondering van die omschreven onder 3.1.e.) komen er samengevat op neer dat betrokkenen, hoewel zij ervan op de hoogte waren dat tussen BV2 en een aantal van de participanten in CV1 geschillen bestonden en zij ook beseften dat hun werkzaamheden verband hielden met de voorgenomen liquidatie van CV1, bij het aanvaarden van de opdrachten en het uitvoeren van hun werkzaamheden de belangen van de participanten hebben genegeerd en standpunten en meningen van BV2 rapporteerden als feitelijke bevindingen. Zo doende hebben betrokkenen, anders dan zij in hun rapporten vermelden, niet in overeenstemming met NVCOS 4400 gehandeld.

4.5.2 Betrokkenen hebben in hun verweerschrift bevestigd dat zij ervan op de hoogte waren dat sprake was van onenigheid en procedures tussen de Stichting en BV2. Juist daarom, zo stellen zij (samengevat), hebben zij steeds zo zorgvuldig mogelijk gehandeld om hun objectiviteit hierdoor niet te laten beïnvloeden. Zij hebben zich gerealiseerd dat zij in de gegeven omstandigheden uit een oogpunt van deskundigheid en zorgvuldigheid geen controleverklaring konden afgeven. Daarom is toen in overleg met BV2 en met goedkeuring van de participanten in CV1 besloten tot wat betrokkenen noemen "de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden m.b.t. CV1". De participanten zijn over de opdrachten aan betrokkenen geïnformeerd door BV2 en zij hebben daartegen nooit bezwaar gemaakt. Dat het aan de participanten duidelijk was wat de opdrachten behelsden is gebleken tijdens het gesprek op 29 maart 2010. Betrokkenen betwisten verder uitdrukkelijk de stellingen van klagers dat zij bij het samenstellen van hun rapportages uitsluitend afgegaan zijn op het oordeel en de instructies van B en dat zij met hun wijze van uitvoering niet hebben beantwoord aan de verwachtingen van de participanten. Betrokkenen weerspreken ook dat zij de belangen van de participanten hebben genegeerd.

4.6.1 Met betrekking tot klachtonderdeel 3.1.a. overweegt de Accountantskamer het volgende. In de ten tijde van de aanvaarding en de uitvoering van de tweede en de derde opdracht geldende NVCOS 4400, 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 huishouding (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.

In paragraaf 9. is vermeld:

De accountant dient er zeker van te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de huishouding (entiteit) en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht.

Richtlijn 920 van de ten tijde van de aanvaarding van de eerste opdracht bestaande Richtlijnen voor de Accountantscontrole (hierna: RAC) behelst vrijwel gelijklopende bewoordingen met dien verstande dat in paragraaf 5 van deze richtlijn na het woord “zekerheid” is toegevoegd: “omtrent de getrouwheid van financiële informatie, anders dan terzake van de aspecten, welke zijn onderzocht en waarover dienovereenkomstig wordt gerapporteerd.” De RAC zijn bindend indien en voor zover het niet naleven daarvan schadelijk is voor de eer van de stand der registeraccountants als bedoeld in artikel 5 van de GBR-1994.

4.6.2 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen ingevolge paragraaf 9 van de RAC en paragraaf 9 van de NVCOS 4400 bij het aanvaarden van de onderhavige opdrachten hadden moeten verifiëren of ook met de participanten, als belanghebbenden in de zin van deze paragraaf, overeenstemming bestond over de met BV2 overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht. Vast staat dat betrokkenen voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht voor rapport 2009 op 16 oktober 2006 uitsluitend met B (BV2) overleg hebben gevoerd over de werkzaamheden die zij zouden uitvoeren. Zoals hiervoor al is geoordeeld is gesteld noch gebleken dat de participanten kennis droegen van de brief van betrokkenen aan BV2 van 9 november 2006 en kan uit het feit dat de participanten de opdrachtbevestiging van 16 oktober 2006 kenden, gelet op het besluit van de participantenvergadering, niet worden afgeleid dat zij met de opdracht hebben ingestemd of daaraan hun goedkeuring hebben gehecht. Gezien het vorenstaande moet worden geoordeeld dat betrokkenen de hiervoor vermelde bepaling van de RAC niet hebben nageleefd. Dit verzuim moet als schadelijk voor de eer van de stand van de registeraccountants worden aangemerkt, nu het voor betrokkenen zonder meer duidelijk had moeten zijn dat het belang van de participanten bij de (uitkomsten van de) overeengekomen werkzaamheden niet parallel hoefde te lopen met dat van BV2. Voorafgaand aan de opdrachtbevestiging d.d. 30 november 2009 heeft betrokkene 1 wel contact gehad met de participanten, in die zin dat betrokkene 1 tijdens de participantenvergadering van 29 oktober 2009 een toelichting heeft gegeven op de ten behoeve van het rapport 2009 verrichte werkzaamheden. Die toelichting vangt aan met de mededeling dat “een goedkeurende verklaring van BDO niet verleend kan worden, omdat onvoldoende controle kan worden verricht.” Naar aanleiding van deze toelichting heeft betrokkene 1 op de vraag van mr. G voornoemd of “hij in staat is voor de CV1 jaarrekening annex liquidatierekening op te stellen aan de hand van de wettelijke vereisten” geantwoord dat dit mogelijk is. In de rondvraag van de vergadering heeft betrokkene 1 “Op het verzoek van mr. G rechtstreeks met de accountant contact te zoeken” geantwoord dat BV2 opdrachtgever is en dat hij slechts met haar toestemming informatie kan verstrekken. Uit deze niet goed met elkaar te rijmen antwoorden leidt de Accountantskamer, wat daarvan verder ook zij, af dat er (in ieder geval) bij betrok-

kene 1 ook voorafgaande aan de aanvaarding van de opdracht voor rapport 2011,1 onvoldoende besef bestond van de uit paragraaf 9 van de NCVOS voortvloeiende verplichting. Gesteld noch gebleken is dat betrokkenen daaraan voor 30 november 2009 wel invulling hebben gegeven. Opmerking verdient in dit verband nog dat betrokkenen hun brief van 13 september 2010 alleen aan BV2 hebben gezonden en er niet op hebben toegezien dat die brief ook ter kennis van de participanten werd gebracht. Dit laatste verzuim verbaast te meer, nu betrokkenen al eerder, in maart 2010, een gesprek met een aantal participanten hadden gevoerd over de vragen die bij hen leefden aangaande de opgestelde liquidatiebalans.

4.6.3 De Accountantskamer tekent bij haar hiervoor gegeven oordelen aan dat zij begrip kan opbrengen voor de beperkingen in de door betrokkenen overeen te komen werkzaamheden die samenhangen met het niet naleven door CV1 van de verplichting tot (kort gezegd) controle van de jaarrekeningen over eerdere jaren en met de (mogelijk) conflicterende belangen tussen BV2 als behorend vennoot en een deel van de participanten en dat het haar niet is ontgaan dat betrokkenen zich, zo blijkt uit hun brief aan BV2 van 9 november 2006, uit passages in het rapport 2009, uit de brief aan BV2 van 13 september 2010 en uit het rapport 2011,1, van die beperkingen wel degelijk bewust zijn geweest. Juist vanwege die beperkingen hadden betrokkenen alle participanten al voorafgaande aan het aanvaarden van de opdracht voor rapport 2009 expliciet en op niet mis te verstane wijze van die beperkingen in kennis moeten stellen (en dat niet aan BV2 moeten overlaten, wat kennelijk wel hun bedoeling is geweest gelet op de vermelding op bladzijde 2 van het rapport 2009: *“In onze brief van 9 november 2006 hebben wij ten behoeve van de participanten toegelicht waarom vooralsnog geen opdracht voor de jaarrekeningcontrole kon worden aanvaard.”*). Dusdoende waren zij eerder dan tijdens de vergadering van 29 oktober 2009 op de hoogte geraakt van bij (de) participanten levende bezwaren tegen bepaalde boekingen. Denkbaar ware (ook) geweest dat betrokkenen voordat zij rapport 2009 uitbrachten, aan de participanten (bijvoorbeeld kort na het uitbrengen van het bindend advies) de gelegenheid hadden geboden met voorstellen te komen voor (andere) uit te voeren werkzaamheden en/of dat betrokkenen met BV2 in overleg waren getreden over een (aanvullende) opdracht tot het verrichten van werkzaamheden, die meer zekerheid boden over de getrouwheid van te onderzoeken cijfermateriaal en meer tegemoet kwamen aan de verwachtingen van de participanten. Nu betrokkenen dit hebben nagelaten en vanwege de daardoor naar verwachting beperkte bruikbaarheid van rapport 2009 en rapport 2011,1 voor (een aantal van) de participanten hadden betrokkenen beide opdrachten niet mogen aanvaarden. Gezien het vorenstaande moet het klachtonderdeel omschreven onder 3.1.a. in zoverre dit ziet op de opdracht voor het rapport 2009 en die voor het rapport 2011,1 gegrond worden verklaard. Voor zover dit klachtonderdeel ziet op de opdracht tot rapport 2011,2 zal de Accountantskamer erop terugkomen bij de bespreking van klachtonderdeel 3.1.k.

4.7 Het enkele feit dat betrokkenen zijn overeengekomen om vast te stellen of de jaarrekening over 2004 van CV1 aansluit met de financiële administratie en onderliggende specificaties, levert naar het oordeel van de Accountantskamer geen strijd op met een toepasselijke gedrags- of beroepsregel. De jaarrekening 2004 is als bijlage bij het rapport 2009 gevoegd. Op elke bladzijde van deze bijlage zijn met een stempel de woorden *“voor waarnemingsdoeleinden”* geplaatst. De Accountantskamer begrijpt dat klagers met het verwijt van klachtonderdeel 3.1.b. dat betrokkenen niet *“op deze wijze gebruik hebben mogen maken van de jaarrekening over 2004”*, hebben bedoeld te stellen dat

met deze aanduiding ten onrechte de indruk wordt gewekt dat de jaarrekening “*een juiste weergave*” is, terwijl betrokkenen wisten dat deze jaarrekening niet was gecontroleerd op de in de statuten voorgeschreven wijze en ook niet was goedgekeurd. Dit verwijt treft geen doel. De aanduiding is veeleer op te vatten als een onderstreping van het in het rapport 2009 in dit verband gemaakte voorbehoud dat alleen zekerheid wordt geboden over (kort gezegd) de onderzochte aansluitingen. Uit het vorenstaande volgt dat het klachtonderdeel omschreven onder 3.1.b. ongegrond moet worden verklaard.

4.9 Bij het klachtonderdeel omschreven onder 3.1.c. zien klagers over het hoofd dat de opdracht voor het rapport 2009 niet behelsde om de jaarrekening over 2004 van CV1 samen te stellen of te controleren. In het midden kan dan ook blijven of de ladingsschade, waarop klagers bij dit klachtonderdeel het oog hebben, in de winst- en verliesrekening over 2004 had moeten worden opgenomen. Wel moet worden geoordeeld dat dit klachtonderdeel ongegrond is.

4.10 De Accountantskamer vindt aanleiding thans eerst klachtonderdeel 3.1.e. te bespreken. Betrokkenen hebben in hun verweerschrift (onder randnummer 32) gesteld dat BV2 hen had gevraagd de factuur voor rapport 2011,2 (waarbij kennelijk ook een bedrag in rekening wordt gebracht voor het gesprek bedoeld onder 2.9) naar de Stichting te zenden. Nadat daartegen is geprotesteerd, is de factuur door CV1 betaald. Klagers hebben tegen dit verweer niets ingebracht. Daarom moet vastgesteld worden dat het verwijt van klachtonderdeel 3.1.e. feitelijk niet aannemelijk is geworden en dat is reden om het ongegrond te verklaren.

4.11.1 Voorafgaande aan de bespreking van de klachtonderdelen omschreven onder 3.1.d. en 3.1.f. tot en met 3.1.k. merkt de Accountantskamer in de eerste plaats op dat betrokkenen in rapport 2011,1 en in rapport 2011,2 onder het kopje “Reikwijdte van het onderzoek” de zin hebben opgenomen: “*Een en ander impliceert dat aan onze rapportage geen zekerheid met betrekking tot de getrouwheid van dit cijfermateriaal kan worden ontleend, anders dan terzake van de aspecten, welke zijn onderzocht en waarover dienovereenkomstig wordt gerapporteerd.*” Deze zin komt vrijwel overeen met de formulering, gebezigd in paragraaf 5 van RAC 920 geciteerd onder 4.7. Zij strookt echter niet met de formuleringen in de opdrachtbevestigingen voor deze opdrachten en evenmin met het bepaalde in paragraaf 5 van de ten tijde van het uitbrengen van deze rapporten geldende NVCOS 4400, waarin een formulering is vervat die minder zekerheid biedt dan de zin die in de rapporten is opgenomen. De tweede prealabele opmerking houdt verband met de uiteenzetting in het verweerschrift (onder randnummer 5) dat betrokkenen zich niet hebben begeven in de beoordeling van de rechtmatigheid van de uitgaven opgenomen in het bij het rapport 2009 gevoegde overzicht van ontvangsten en uitgaven ten behoeve van CV1 in de periode van 8 maart 2006 tot en met 31 mei 2009 juist vanwege de discussie daaromtrent tussen BV2 en “*een aantal participanten*”. De uitgaven waarvan zij wisten of vermoedden dat hieromtrent verschil van inzicht zou kunnen bestaan hebben zij duidelijk weergegeven. Door weergave van deze vaststellingen gaven betrokkenen, zo vervolgt het verweerschrift, geen oordeel over de rechtmatigheid van deze uitgaven, doch gaven zij het standpunt van BV2 weer, voor zover dat gestaafd werd door de onderliggende stukken en het hen niet op voorhand onredelijk of onjuist voorkwam. Conceptversies van rapport 2009 zijn door betrokkenen met BV2 besproken en dat heeft geleid tot “*aanpassingen dan wel opname*” in rapport 2009 van onderdelen in de opgestelde verantwoordingen die betrokkenen onjuist of onredelijk voorkwamen, aldus betrokkenen. De Accountantskamer merkt op dat uit het

rapport 2009 niet blijkt dat betrokkenen deze maatstaf hebben aangelegd en evenmin waartoe dat afgezet tegen het gestelde in conceptversies van het rapport, uiteindelijk heeft geleid. Betrokkenen verwijzen in het verweerschrift bij wijze van voorbeeld naar bladzijde 7 en bladzijde 10 van dit rapport. Die verwijzingen zijn echter maar deels begrijpelijk. Op bladzijde 7 wordt bij de bespreking van slechts één post op het overzicht alleen gezegd dat deze berust op een standpunt van BV2. Op bladzijde 10 hebben betrokkenen vermeld: *“In hoeverre bovenstaande standpunt van BV2 een juiste juridische interpretatie is van de uitspraak van het NAI hebben wij in het kader van onze opdracht niet onderzocht.”*. Aan betrokkenen kan worden toegegeven dat met deze vermelding wel tot uitdrukking wordt gebracht dat zij het standpunt van BV2 voor haar rekening hebben willen laten. Wat daarvan ook zij, het aanleggen van de maatstaf die betrokkenen volgens het verweerschrift bij het uitvoeren van de werkzaamheden waarover zij in rapport 2009 hebben gerapporteerd, hebben gehanteerd, verdraagt zich niet zonder meer met het rapporteren van feitelijke bevindingen, waartoe betrokkenen zich hadden verbonden. Het staat immers op gespannen voet met wat betrokkenen nu juist hebben willen vermijden: het beoordelen van de rechtmatigheid van *“uitgaven”*. In het verlengde van dit oordeel merkt de Accountantskamer op dat van betrokkenen vanwege de potentieel uiteenlopende belangen van Bv2 en (een aantal van) de participanten bij de liquidatie van CV1 en het ontbreken van overeenstemming met de participanten over de uit te voeren werkzaamheden in het kader van de opdracht voor rapport 2009 en die voor rapport 2011,1 bij het formuleren van hun bevindingen op basis van die werkzaamheden extra zorgvuldigheid kon worden geleverd. Die omstandigheden konden immers een bedreiging opleveren voor de naleving van het fundamentele beginsel van objectiviteit als bedoeld in artikel A-100.b. van de VGC. Tot slot verdient nog, zij het geheel terzijde, opmerking dat het de Accountantskamer is opgevallen dat betrokkenen, zoals hiervoor al is gesignaleerd, op bladzijde 7 van rapport 2009 expliciet melding maken van een standpunt van BV2 (dat de terug ontvangen loonheffing aan haar ten goede dient te komen) en in rapport 2012,2 over (kennelijk) deze terug ontvangen loonheffing hebben gerapporteerd dat deze aan CV1 en niet aan BV2 toebehoort. Waarom over deze post toen anders is gerapporteerd dan in rapport 2009 wordt daar niet duidelijk gemaakt. Dat roept de vraag op waarom deze bevinding niet al in rapport 2009 is neergelegd.

4.11.2 Specifiek met betrekking tot de boekingen in verband met de kostenveroordelingen door de bindend adviseurs waarop klachtonderdeel 3.1.d. ziet, hebben betrokkenen in het verweerschrift onder randnummer 28 erkend dat zij in het rapport 2009 bewust hebben volstaan met alleen een letterlijke weergave van alle door de bindend adviseurs uitgesproken (kosten)veroordelingen en geen melding hebben gemaakt van latere met die veroordelingen verband houdende, door BV2 verrichte cessies. Omdat hierover tijdens de participantenvergadering van 29 oktober 2009 onduidelijkheid bleek te bestaan, hebben zij die cessies wel expliciet benoemd in rapport 2011,1, aldus betrokkenen. De Accountantskamer is van oordeel dat het, als betrokkenen al vóór het uitbrengen van rapport 2009 bekend waren met deze cessies, uit een oogpunt van deskundigheid en zorgvuldigheid van hen geleverd kon worden dat zij daarvan ook melding hadden gemaakt in dat rapport. Verder moet de vermelding in rapport 2011,1 (na de letterlijke weergave van de uitgesproken (kosten)veroordelingen) dat BV2 de liquidatiebalans heeft opgesteld met inachtneming van deze *“uitspraken”* (nog steeds) als verwarrend worden beschouwd, gelet op wat betrokkenen op diezelfde bladzijde vermelden onder het kopje: *“Vordering E c.s.”*, te weten dat de (uit de veroordelingen voortvloeiende) vorderingen van BV2 op E c.s. door BV2 op dezelfde dag waarop de bindend adviseurs

uitspraak hebben gedaan, zijn gecedeerd aan CV1. Wat daarvan ook zij, betrokkenen hebben die cessies in rapport 2011,1 niet verzwegen. Daarom kan ook niet gezegd worden dat betrokkenen de participanten hebben misleid, zoals klagers stellen. Wat klagers hier (kennelijk) over het hoofd zien is dat van betrokkenen, gelet op de aan hen verleende opdracht, niet kon worden gevegd dat zij een oordeel gaven over de vraag of deze cessies zich verdroegen met de uitgesproken kostenveroordelingen. Wat klagers betrokkenen bij dit onderdeel ook verwijten is dat betrokkenen niet hebben gesignaleerd dat BV2 geen uitvoering heeft gegeven aan de uitgesproken compensatie van de proceskosten tussen haar en CV1 door het bedrag dat zij hangende de bindend adviesprocedure ten laste van CV1 had gebracht en als voorschot op de te betalen kosten in depot had gestort, na de uitspraak van de bindend adviseurs niet aan CV1 terug te betalen. De Accountantkamer leidt uit het gestelde onder randnummer 29 van het verweerschrift af dat BV2 (kennelijk namens CV1) het door haar aan CV1 gecedeerde bedrag heeft verrekend met het ten laste van CV1 gebrachte voorschot. Volgens betrokkenen is dit *“feit”* in de liquidatiebalansen per 31 mei 2009 en 29 oktober 2009 verwerkt. Dat dit is gebeurd blijkt echter niet (expliciet) uit die balansen. Er wordt ook geen melding van gemaakt in rapport 2011,1. Dat deze verrekening heeft plaatsgevonden, is wel vermeld in rapport 2012,2. Ervan uitgaande dat betrokkenen ook van deze verrekening weet hadden vóór het uitbrengen van rapport 2011,1 valt niet in te zien waarom zij daarvan niet al in dit rapport melding hebben gemaakt. De hiervoor geconstateerde verzuimen leveren strijd op met de eisen voortvloeiend uit het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid, als bedoeld in artikel 100.4, sub c. van de VGC. Gezien het vorenstaande moet klachtonderdeel 3.1.d. in zoverre gegrond worden verklaard.

Opmerking verdient nog dat betrokkenen in het verweerschrift (onder randnummer 30) hebben gesteld dat zij geen conclusies hebben verbonden aan *“de wijze van verwerking van de kosten”*. Dat is, zo begrijpt de Accountantskamer, een uitvloeisel van hun mening dat het standpunt van BV2 dat de kosten die zij had gemaakt in verband met de bindend adviesprocedure, door CV1 gedragen dienden te worden, omdat die procedure verband hield met de afzetting van BV2 als behorend vennoot van CV1, niet op voorhand onjuist was. De Accountantskamer hecht eraan hier te herhalen dat er ook in het kader van de uitvoering van de opdracht voor rapport 2011,1 geen plaats was voor het hanteren van deze maatstaf.

4.11.3 In rapport 2011,1 is over de vordering bedoeld in klachtonderdeel 3.1.f. onder meer het volgende opgenomen:

“Naar aanleiding van het afzettingsbesluit van de behorende vennoot is op 17 november 2005 middels een overeenkomst tot contractoverneming het juridische eigendom van het motorschip (...) overgedragen aan J B.V. en daarmee ook impliciet de exploitatie van de ms CV1. In de liquidatiebalans is door BV2. als uitgangspunt genomen dat op het moment van afzetting van de behorende vennoot BV2 op 12 september 2005 het schip en de exploitatie heeft overgedragen aan J B.V. c.q. CV1 c.s. Dit uitgangspunt is een uitvloeisel van het feit dat de behorende vennoot BV2. niet meer het feitelijke beheer voerde over de CV en dat er onzekerheid was over de volledigheid van de administratie over de periode 12 september 2005 t/m 7 maart 2006. Met CV1c.s. wordt bedoeld de groep participanten die zich tijdens de periode 12 september 2005 t/m 7 maart 2006 bezig gehouden met beheersdaden van de CV.

In de bijgevoegde liquidatiebalans is in de balans per 12 september 2005 bovengenoemd standpunt verwerkt. (...)

Hierdoor resteert na overdracht van het schip met bijbehorende exploitatie een vordering van € 2.167.879 van de CV op CV1 c.s.”

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen, anders dan zij zelf menen, in deze passages onvoldoende duidelijk tot uitdrukking hebben laten komen dat de vordering die zij hier bespreken, zeker waar het de debiteur van die vordering betreft, een uitvloeisel is van standpunten van BV2 waarvan zij de onderbouwing niet hebben onderzocht. De op dezelfde bladzijde van rapport 2011,1 opgenomen zin dat betrokkenen de rechtmatigheid van *“de verantwoorde vorderingen en schulden”* niet hebben onderzocht, is niet toegespitst op de besproken vordering. De betreffende vordering wordt nader besproken op bladzijde 5 van rapport 2011,1. Daar valt te lezen dat zij *“is ontstaan (...) uit hoofde van de juridische overdracht van het schip en de bijbehorende exploitatie aan J.B.V. c.q. CV1 c.s.”*. Ook deze bewoordingen geven naar het oordeel van de Accountantskamer onvoldoende blijk van de in acht te nemen nauwgezetheid bij het rapporteren van hun feitelijke bevindingen over deze vordering. In zoverre is hun rapport in strijd met het bepaalde in NVCOS 4400 en in het verlengde daarvan met de eisen voortvloeiend uit het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.1 onder c. van de VGC. Gezien het vorenstaande moet klachtonderdeel 3.1.f. in zoverre gegrond worden geacht. Anders dan klagers menen hebben betrokkenen zich met deze wijze van rapporteren niet schuldig gemaakt aan misleiding omdat er geen aanwijzingen zijn om aan te nemen dat betrokkenen hebben beoogd hiermee de gebruikers van hun rapport op het verkeerde been te zetten.

4.11.4 De “vordering PSO” waarop klachtonderdeel 3.1.g. ziet, is volgens klagers op grond van een besluit in de participantenvergadering van maart 2006, voldaan. Betrokkenen hebben zich tegen het verwijt van dit onderdeel verweerd met de stelling dat zij geen kennis droegen van het besluit van de participantenvergadering en ook geen weet hebben van de betaling. Klagers hebben daartegen niets ingebracht en dat brengt, gelet op hetgeen is overwogen onder 4.4, mee dat dit klachtonderdeel niet aannemelijk is geworden en daarom ongegrond moet worden verklaard.

4.11.5 Klachtonderdeel 3.1.h. moet hetzelfde lot treffen. Betrokkenen hebben zich tegen het verwijt van klagers verweerd met de stelling dat zij ten tijde van het opstellen van rapport 2011,1 geen kennis droegen van een brief waaruit zou blijken dat Finance B.V.1 en Finance B.V.2 aan hun stortingsverplichtingen hebben voldaan, en wel doordat zij die brief niet hebben aangetroffen onder de stukken die zij hadden bestudeerd. Pas tijdens de participantenvergadering van 29 oktober 2011 raakten zij voor het eerst van het bestaan van deze brief op de hoogte. Klagers hebben ook tegen dit verweer niets ingebracht en dat brengt mee dat klagers dit klachtonderdeel niet aannemelijk hebben gemaakt. Dat is reden om het ongegrond te achten.

4.11.6 Het verwijt van klachtonderdeel 3.1.i. is evenmin terecht. In de bespreking van de vordering wegens door CV1 dubbel betaalde emissiekosten in rapport 2011,1 hebben betrokkenen expliciet vermeld dat aan deze latente vordering een *“mening”* van BV2 ten grondslag ligt. Bovendien hebben zij daaraan toegevoegd: *“Uit de jaarrekeningen 1999 t/m 2005 blijkt dat eenmaal de emissiekosten ten laste van het resultaat over de betreffende jaren zijn gekomen.”* Gezien deze bewoordingen valt niet in te zien dat betrokkenen de indruk hebben gewekt dat deze vordering toereikend is onderbouwd. Daaruit volgt dat ook klachtonderdeel 3.1.i. ongegrond moet worden geacht. Dat neemt overigens niet weg dat aan klagers kan worden toegegeven dat betrokkenen in de

hiervoor geciteerde zin beter expliciet hadden kunnen laten uitkomen dat de mening van BV2 zich niet laat rijmen met het gegeven dat in de jaarrekeningen over de periode van 1999 tot en met 2005 de emissiekosten maar eenmaal ten laste van het resultaat zijn gebracht.

4.11.7 In lijn met het oordeel over klachtonderdeel 3.1.f. (hiervoor onder 4.11.3 gegeven) moet klachtonderdeel 3.1.j. gegrond worden geacht. Ook bij de bespreking van de door BV2 geclaimde waardevermindering van haar deelneming in CV1 had van betrokkenen gevergd kunnen worden dat zij explicieter hadden laten uitkomen dat zij de onderbouwing van het standpunt van BV2 dat de waarde van haar deelneming was verminderd, niet hadden onderzocht.

4.11.8.1 Ter onderbouwing van klachtonderdeel 3.1.k. hebben klagers erop gewezen dat betrokkenen zijn afgeweken van het voorstel voor zover dit behelst dat *“in het verslag van de werkzaamheden ten minste worden opgenomen: (...)*

- kosten NAI procedure zijn geen CV kosten en mogen niet ten laste van de CV komen. Vordering van E c.s. is geen CV post” en ook voor zover aan betrokkenen werd verzocht *“In het verslag worden verder vermeld eventuele posten welke niet als resultaat zijn verantwoord en waarvan dit niet blijkt uit de balans per 31 december 2004 of uit de aard der posten (bijvoorbeeld terug te vorderen BTW)”*. Dit laatste onderdeel van het voorstel zag volgens klagers op de ladingschade als bedoeld in klachtonderdeel 3.1.c.

4.11.8.2 Betrokkenen hebben in het verweerschrift (onder randnummer 45) met betrekking tot de eerste afwijking uiteengezet dat zij *“deze stelling van (een deel van) de participanten (hebben) beoordeeld in het licht van de mededelingen van de beherend vennoot dat alle kosten die hij ten behoeve van de CV maakte, ook ten laste van de CV dienden te komen. Het was betrokkenen duidelijk dat de meningen van de beherend vennoot en de participanten hier diametraal tegenover elkaar stonden. Op basis van de ter beschikking staande documentatie en de toelichting daarop van de beherend vennoot, konden betrokkenen niets anders doen dan het standpunt van laatstgenoemde - dat hen niet op voorhand onjuist voorkwam – ten behoeve van de te voeren discussie over de rechtmatigheid opnemen en duidelijk maken dat zij geen kant kozen door het hiervoor weergegeven voorbehoud van rechtmatigheid op te nemen”*. Ter onderbouwing van de tweede afwijking hebben betrokkenen verwezen naar hun verweer op klachtonderdeel 3.1.c.

4.11.8.3 De Accountantskamer stelt vast dat betrokkenen zonder zich tevoren te verstaan met hun gesprekspartners op de hier aan de orde zijnde twee punten zijn afgeweken van het voorstel en voorts dat zij daarvan in rapport 2011,2 geen melding hebben gemaakt, laat staan dat zij die afwijkingen daarin hebben gemotiveerd. Deze handelwijze strookt niet met de in paragraaf 9 van NVCOS op hen gelegde verplichting. Daarbij komt dat uit de aangevoerde reden voor de eerste afwijking afgeleid kan worden dat betrokkenen zich bij het rapporteren van hun bevindingen met betrekking tot de verdringen waarom het hier gaat, impliciet achter het standpunt van BV2 hebben geschaard terwijl zij behoorden te begrijpen dat hun gesprekspartners dat standpunt niet deelden. Dat levert een schending op van het door hen in acht te nemen fundamentele beginsel van objectiviteit als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. van de VGC. In zoverre moet klachtonderdeel 3.1.k. dan ook gegrond worden geacht. Voor het overige is het klachtonderdeel ongegrond en wel om dezelfde reden die ten grondslag ligt aan het ongegrond verklaren van klachtonderdeel 3.1.c. Wat klagers ter onderbouwing van

klachtonderdeel 3.1.k. verder hebben aangevoerd, behoeft bij gebreke van zelfstandige betekenis geen bespreking meer.

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 wordt in aanmerking genomen de aard en ernst van de hiervoor omschreven schending van de beroepsvoorschriften en de genoemde fundamentele beginselen en de omstandigheden waaronder deze zich heeft voorgedaan. Daarnaast heeft de Accountantskamer er rekening mee gehouden dat betrokkenen niet eerder tuchtrechtelijk zijn veroordeeld. De Accountantskamer acht – alles in aanmerking nemende – oplegging van de maatregel van berisping 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 bedoeld in artikel 1 onder i, van de Wtra, wordt opgenomen, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer :

1. verklaart de klacht gegrond;
2. legt ter zake de maatregel op van **berisping**;
3. 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 betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven.
4. verstaat dat betrokkenen, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan hen vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mrs. E.F. Smeele en R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en S.L.J. Graafsma RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden) in aanwezigheid van mr. M.H.B. Boksebeld, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 12 augustus 2013.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagers, betrokkenen, 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.