

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/1008 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van in de zaak met nummer 13/1008 Wtra AK van 11 november 2013 van

1) de naamloze vennootschap **X1 N.V.**,
gevestigd te [plaats],
vertegenwoordigd door haar directeur drs. X1a RA,
2) de besloten vennootschap **X2 B.V.** en
3) de besloten vennootschap **X3 B.V.**,
beiden gevestigd te [plaats],
vertegenwoordigd door hun directeur X2a,
K L A A G S T E R S,

t e g e n

mr. **Y**,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E,
raadsman: mr. A.C. van Campen.

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 8 mei 2013 ingekomen klaagschrift van 7 mei 2013 met bijlagen;
- het op 1 juli 2013 ingekomen verweerschrift van 28 juni 2013.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 16 september 2013 waar zijn verschenen: namens klagster 1) de heer drs. X1a RA, namens klagsters 2) en 3) de heer X2a, beiden vergezeld door mw. mr. drs. M.T.A.H. de Koning, en betrokkene, bijgestaan door mr. A.C. van Campen, advocaat te Uden.

1.3 Klaagsters en betrokkene 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 Betrokkene is als (forensisch) registeraccountant verbonden aan B.V.1 te [plaats] (hierna: B.V.1), welke onderneming zich onder andere richt op het onderzoeken van onregelmatigheden in voornamelijk financieel-administratieve context.

2.2 De onderneming naar het recht van de staat Massachusetts (USA) onderneming1. (hierna: onderneming1) richt zich onder andere op het ontwerpen en produceren van sportschoenen onder merknamen als 'Merk1 en 'Merk2'. Onderneming1 ziet zich geconfronteerd met een handel in namaak-Merken-schoenen, in verband waarmee zij diverse juridische procedures voert. In Nederland laat zij zich daarvoor bijstaan door het advocatenkantoor1, in de persoon van mr. A (hierna: mr. A).

2.3 Op 24 september 2010 heeft onderneming1 krachtens daartoe verleend rechterlijk verlot onder meer conservatoir bewijsbeslag gelegd op de administratie van de vennootschap B.V.2 te [plaats] (hierna: B.V.2). B.V.2 is een expediteur en houdt in dat kader goederen voor derden onder zich en verzorgt allerhande logistieke diensten. De informatie over de logistieke stromen van goederen, de bijhorende documenten en daarbij betrokken partijen werd door B.V.2 gedetailleerd bijgehouden.

2.4 B.V.2 heeft geweigerd om de in beslag genomen digitale informatie te laten onderzoeken. In een daarop door onderneming1 aangespannen kort geding is B.V.2 bij vonnis van 31 december 2010 veroordeeld - samengevat - te gedogen dat een door onderneming1 aan te wijzen en te instrueren onafhankelijk forensisch accountant inzage krijgt in de door onderneming1 in beslag genomen digitale administratie (te weten de in beslag genomen kopieën van de harde schijven van de computer van B.V.2), onder bepaling dat die accountant uitsluitend informatie die betrekking heeft op (namaak) Merk1-schoenen aan onderneming1 zal mogen verstrekken en voor het overige een geheimhoudingsplicht heeft.

2.5 Namens onderneming1 is aan B.V.1 opdracht gegeven het onderzoek naar de in beslag genomen digitale administratie uit te voeren, welke opdracht door betrokkene namens B.V.1 is aanvaard. De uitvoering van dat onderzoek heeft geresulteerd in 14 ordners met uitkomsten over 88 onderzochte zendingen betreffende (namaak) Merk1-schoenen. Betrokkene heeft als ordeningsprincipe gekozen voor beschrijving van iedere zending die met nummers zijn aangeduid, oplopend van B.V.1-001 tot – 088. Bij iedere beschrijving is een overzicht gegeven van de betrokken entiteiten en de aangetroffen documentatie en informatie.

2.6 Betrokkene heeft in verschillende rapportages aan mr. A. verslag gedaan, daaronder begrepen aanvullingen op eerder uitgebrachte rapportages. De eerste rapportage is

verstrekt op 26 september 2011 en de laatste (tevens eind)rapportage op 14 februari 2013. Deze laatste rapportage bevat een beschrijving van alle 88 zendingen.

2.7 Onderneming1 heeft de verschillende rapportages gebruikt in civiele procedures die zij voert tegen partijen die volgens haar inbreuk maken op haar (merk)rechten. Onderneming1 heeft in dat kader ook procedures aanhangig gemaakt tegen klaagster 2) en de besloten vennootschap X3 B.V. (hierna: X3). X3 verkeert sinds 3 juni 2010 in staat van faillissement. Klaagster 3) heeft de activiteiten van X3 voortgezet.

2.8 X3 heeft ter afwering van de vordering van onderneming1 onder meer een beroep gedaan op de door klaagster 1) opgestelde rapportages. Klaagster 1), in de persoon van de aan haar verbonden accountant drs. B RA (hierna: B), heeft onderzoek gedaan naar de geldstromen en goederenbewegingen aangaande schoenen met het onderneming1-merk die door X3 zijn verhandeld. In een rapport van 3 augustus 2009 heeft B - samengevat - verwoord dat de door X3 verhandelde schoenen afkomstig zijn van officiële distributeurs van onderneming1 en met toestemming van onderneming1 op de Europese markt zijn gebracht.

2.9 In de door onderneming1 tegen B ingediende tuchtzaak (12/915 Wtra AK), waarin samengevat de klacht was gericht op het rapport van 3 augustus 2009 en de daaraan voorafgaand opgestelde brieven, is bij uitspraak van 19 maart 2013 de klacht deels gegrond en deels ongegrond verklaard en is aan betrokkene de maatregel van waarschuwing opgelegd.

In overweging 4.6.7 van die uitspraak is daartoe onder andere overwogen:

De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene (...) niet de gehele invoerroute van de schoenen naar X3 heeft onderzocht. Teneinde de door hem getrokken conclusies aangaande de herkomst van de schoenen van X3 deugdelijk te onderbouwen had dit echter wel op zijn weg gelegen. Daargelaten het feit dat de conclusie van betrokkene afwijken van bevindingen in het rapport van B.V.1, ontbeert het rapport van betrokkene reeds hierom een deugdelijke grondslag. Betrokkene heeft aldus gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en professionaliteit, als bedoeld in artikel 100.4, sub c. en e. van de VGC. De klacht is in zoverre gegrond.

2.10 In een rapport van 26 september 2011 heeft betrokkene aan mr. A gerapporteerd over zendingen B.V.1-017 en -062 die aan een inkooporganisatie van een concern (hierna R. c.s.) zijn geleverd en de eventuele betrokkenheid van X3 daarbij.

2.11 In de 'Ten geleide' van dit rapport komen de volgende passages voor:

Zoals gegevens moeten worden bewerkt tot relevante informatie, zo is een feit een feit en (nog) geen waarheid. De betekenis van feiten is immer een zaak van dispuut en interpretatie. De werkelijkheid is zelden of nooit objectief waarneembaar. 'Waarheid' is datgene wat gestaafd wordt door de feiten.

(...)

Derhalve plegen wij in het voorkomende en relevante geval per afzonderlijk onderdeel te werken met waarschijnlijkheidsgradaties, (...).

(...)

Wij verrichten het proces van het zoeken, vinden, selecteren, interpreteren en op basis daarvan concluderen van bewijs van financieel-administratieve aard uiterst zorgvuldig, objectief, onafhankelijk en op een controleerbare wijze.

Het is onze taak om de gehanteerde bewijsmiddelen op juistheid, waarheid en fouten te controleren.

(...)

Voor zover van toepassing, vermelden wij hier nog dat de betreffende medewerker(s) en onderzoekers van BV1 niet zijn opgetreden als (openbaar) accountant.

2.12 In bedoeld rapport van 26 september 2011 is vervolgens informatie gegeven over 'Opdrachtgever', 'Opdrachtnemer', 'Opdrachtformulering & aanleiding opdracht', 'Onderzoeksperiode', 'Digitale data B.V.2 en ter beschikking gestelde processtukken', 'Verrichte werkzaamheden', 'Beschrijving B.V.2', 'Onderzoeksdoelstelling van de opdracht en verdere opbouw van het rapport, 'Leidraad verder', 'Bevindingen' en 'Afsluiting'.

2.13 In voormeld rapport is als 'opdracht' geformuleerd:

Ingevolge het genoemde vonnis is de aard en de omvang van het door B.V.1 aldus uit te voeren onderzoek van de in beslag genomen data bij B.V.2 krachtens de opdracht van Accountants1 aan B.V.1 gericht op:

- a. de eigenaar/eigenaren, handelsagent(en), leverancier(s), maker(s), producent(en), distributeur(s), verkoper(s), vervoerder(s) en/of afnemer(s) niet zijnde consumenten van alle partijen merk1-schoenen bij het vervoer en/of de opslag en/of de verhandeling in de breedste zin des woords waarvan B.V.2 betrokken is geweest onder vermelding van de volledige na(a)m(en), adres(sen), telefoon- en faxnummer(s), gerangschikt per individuele partij;
- b. ter staving van de onder a. hiervoor, door die accountant te verstrekken gecontroleerde en gecertificeerde kopieën van alle relevante documenten, waaronder begrepen maar niet uitsluitend (...) en/of andere bewijsstukken die betrekking hebben op alle partijen Merk1-schoenen bij het vervoer en/of de opslag en/of de verhandeling in de breedste zin des woords waarvan B.V.2 betrokken is geweest;
- c. a. en b. hierboven dan uitgewerkt in relatie tot de levering van Merk1 schoenen aan [R.] (...) en de eventuele betrokkenheid van X3 (...) daarbij.

2.14 Onder het kopje 'Bevindingen' is onder meer weergegeven:

Zending B.V.1-017

Uit de ter beschikking gestelde processtukken komt naar voren dat door X3. is geleverd aan [R. c.s.] een zending Merk1 schoenen met factuurnummer 19 december 2008 / factuurnummer 20083000.

Zijdens [R. c.s.] is ingebracht dat deze door X3 aan hen geleverde Merk1 schoenen zijn geleverd uit inkopen bij Europese leveranciers en dat deze op hun beurt de schoenen bij EU onderneming1 distributeur(s) hebben ingekocht.

Onze feitelijke bevinding ten aanzien van deze zending is:

- 13.488 paar Merk1 schoenen die op of rond 30 oktober 2008 door X3 zijn ingekocht, zijn afgenomen van Bedrijf1 (Spanje) en deze gehele zending is afkomstig direct van buiten de EU. Deze 13.488 paar Merk1 schoenen hebben *niet* de door [R. c.s.] aangegeven route en herkomst binnen de EU gevolgd, maar zijn van buiten de EU geïmporteerd, namelijk per schip / container direct uit Singapore en met een aantal tussenschakels met tussenkomst van B.V.2 geleverd aan X3.

Deze zending is nader beschreven in B.V.1-C017 (bijlage). Deze beschrijving maakt integraal onderdeel uit van dit rapport en deze feitelijke bevindingen.

De route van een dergelijke zending met invoer in de EU buiten onderneming1 om en de rollen van de verschillende actoren hebben wij illustratief hieronder weergegeven. De schema's zijn identiek. De versie met de 'maansverduistering' slaat dan op de aanvoerkolom die de import van buiten de EU zoveel mogelijk aan het zicht onttrekt, door gebruik te maken van een stelsel van niet- en wel bestaande bedrijven en vervoersdocumenten te laten afwijken van het werkelijke vervoer.

Zending B.V.1-062

Uit de ter beschikking gestelde processtukken komt naar voren dat door X3 is geleverd aan [R. c.s.] een zending Merk1 schoenen met factuurnummer 18 december 2008 / factuurnummer 20082935.

Zijdens [R. c.s.] is ingebracht dat op of omstreeks 12 maart 2009 een aantal Merk1 schoenen aan X3 is geleverd en dat *vanuit deze leveringen aan X3* door X3 vervolgens is geleverd aan [R. c.s.]. En voorts dat deze door X3 aan [R. c.s.] geleverde Merk1 schoenen -kort gezegd- zijn geleverd door EU onderneming1 distributeurs(s).

(De koppeling tussen een verkoop *in 2008 aan* [R. c.s.] door X3 en een leverantie *aan .X3. in 2009* is overigens niet door B.V.1 aangebracht, maar door [R. c.s.].

Onze feitelijke bevinding ten aanzien van deze zending is:

- Op of omstreeks 12 maart 2009 is een aantal Merk1 schoenen aan X3 geleverd. Hoewel [R. c.s.] niet aangeeft wie de voorschakels zijn die aan X3 zouden hebben geleverd, komt in de lopende procedure tussen de curator van X3. en onderneming1 naar voren (...), dat hiermee in ieder geval is bedoeld Bedrijf2 te Hongarije (een officiële onderneming1 EU-distributeur) als herkomst. De daarbij aan X3 geleverde zending van 13.656 Merk1 schoenen is echter hoogst waarschijnlijk niet afkomstig van een officiële distributeur, zijnde Bedrijf2 te Hongarije. Er is hoogst waarschijnlijk sprake van valselijke opmaak van diverse (vervoer-)documenten bij / door B.V.2, waarbij een niet juiste afzender (Bedrijf2) wordt ingevuld op de betreffende vervoersdocumenten.

Deze leverantie is nader beschreven in nummer B.V.1-062 (bijlage). Deze beschrijving maakt integraal onderdeel uit van dit rapport en van deze feitelijke bevindingen.

2.15 Onder het kopje 'Afsluiting' van die rapportage van 26 september 2011 is weergegeven:

Dit rapport is opgesteld ten behoeve van de opdrachtgever (...) mr. A. Gebruik van dit rapport is alleen toegestaan en geschikt ten behoeve van de geformuleerde onderzoeksopdracht. Voor enig ander gebruik is B.V.1 niet verantwoordelijk. (...)

Gelet op de aard van de door ons verrichte werkzaamheden zullen derden zichzelf een oordeel moeten vormen over de bevindingen die in dit rapport zijn opgenomen en daaruit desgewenst hun eigen conclusies moeten trekken.

2.16 Op 26 september 2011 heeft betrokkene eveneens een 'tussenrapport' uitgebracht waarin de onderneming1 zendingen over de onderzoeksperiode waarbij X3 betrokken

is geweest, in beeld zijn gebracht. Betrokkene heeft de zendingen de volgende nummers gegeven: B.V.1-015, -017, -055, -057 en -062. In dit rapport wordt vermeld: Bepaalde zendingen waarbij X3 is betrokken volgen een route van import in de EU buiten onderneming1 om. De route van een dergelijke zending van buiten de EU en de rollen van de verschillende actoren hebben wij illustratief hieronder weergegeven. De schema's zijn identiek. De versie met de "maansverduistering" slaat dan op de aanvoerkolom die de import van buiten de EU zoveel mogelijk aan het zicht onttrekt, door gebruik te maken van een stelsel van niet- en wel bestaande bedrijven en vervoersdocumenten te laten afwijken van het werkelijke vervoer.

2.17 Na 26 september 2011 heeft betrokkene ter uitbreiding en/of aanvulling van die rapportage - onder andere per brieven van 20 oktober 2011 en 16 januari 2012 - nadere feitelijke bevindingen gerapporteerd over de herkomst van de zendingen schoenen aan Merk1 dan wel informatie verschaft over de laatste schakels bij de uiteindelijke verkoop van de schoenen aan X3.

2.18 Per brief van 10 februari 2012 heeft betrokkene aan mr. A. onder meer medegedeeld:

In opdracht van [accountant1] heeft [B.V.1] een aantal onderzoeken uitgevoerd naar de inbeslaggenomen digitale administratie van [B.V.2] en daarover gerapporteerd voor zover betrekking hebbend op (namaak) Merk1 schoenen, (...). Deze rapportages zijn ingebracht in diverse procedures.

B.V.1 heeft aan accountant1 onder meer uitgebracht:

- rapportage onderneming1 – X3
- rapportage onderneming1 - [R. c.s.]

In de rapportages zijn zendingen Merk1 schoenen beschreven. B.V.1 heeft aan zendingen nummers gegeven, zoals B.V.-015. De zendingen zijn door B.V.1 geordend op basis van de traceerbaarheid van een zending tot aan een bepaalde betrokken partij, zoals X3 (ST c.s.) en [R. c.s.].

Ten aanzien van de zendingen afkomstig van buiten de EU, zoals in de rapportages van X3 en [R. c.s.] opgenomen (B.V.1-015, -017, -066, -067 en -068) heeft B.V.1 hier een aantal samenvattende feitelijke bevindingen geformuleerd:

- De herkomst van deze zendingen met Merk1 schoenen ligt buiten de EU.
- Bij de aanvoer en invoer van Merk1 schoenen werkt een aantal bedrijven samen. Wij duiden deze groep aan als de Groep1. Dit zijn zowel bestaande als niet-bestaande bedrijven. De bedrijven zijn onder meer gevestigd op de British Virgin Islands, de Isle of Man en Spanje.

· Bij invoer en verdere doorvoer binnen de EU wordt onder meer gebruik gemaakt van valselijk opgemaakte vervoersdocumenten. Op vrachtbrieven en op facturen komen bij invoer en verdere doorvoer binnen de EU niet bestaande bedrijven voor.

· (...)

· (...)

(...)

B.V.1 merkt op dat deze selectie niet uitputtend is. Het is bedoeld als een meer overzichtelijkere weergave en het komt niet in de plaats van de genoemde rapportages van B.V.1 over deze zendingen.

3. De klacht

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

- a. betrokkene heeft in zijn rapportages ten onrechte aangegeven dat hij niet is opgetreden als (openbaar) accountant zodat hij onduidelijkheid heeft gecreëerd over zijn rol;
- b. betrokkene heeft de status van zijn rapportages onduidelijk gelaten en de rapportages zijn niet zelfstandig leesbaar;
- c. de inhoud van de opdracht tot de rapportages is onduidelijk gelaten waardoor ten onrechte niet wordt aangegeven dat sprake was van een (rechts)persoonsgericht onderzoek en ten onrechte geen hoor en wederhoor is toegepast;
- d. uit de rapportages blijkt niet of er wel of geen assurance wordt verstrekt en nergens blijkt dat de verrichte werkzaamheden een gegeven assurance kunnen dragen;
- e. betrokkene heeft niet beschikt over een deugdelijke grondslag voor zijn bevindingen en conclusies door zich eenzijdig te baseren op de digitale administratie van B.V.2, terwijl uit niets blijkt dat de volledigheid van die administratie is vastgesteld.

3.2 Bij de mondelinge behandeling heeft klaagster 1) nadere klachten geuit, betrekking hebbende op het verkeerd begrijpen / gebruiken van de afkorting 'STC', het niet nemen van maatregelen tegen onjuist gebruik van zijn rapportages, het buiten opdracht rapporteren over 'Merk3-' en 'Merk4-'schoenen en het bij het aanvaarden van de opdracht zich niet afvragen of betrokkene beschikte over voldoende expertise. Bij die gelegenheid heeft klaagster 1) daarnaast nog een bijlage overgelegd, betreffende een juridische opinie van mw. mr. drs. De Koning voormeld d.d. 9 september 2013.

4. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Betrokkene heeft zich ter zitting op het standpunt gesteld dat de onder 3.2 vermelde opsomming tardief is ingediend waardoor hij zich tegen die klachten niet behoorlijk kan verweren. Om deze reden verzoekt betrokkene om deze nadere klachten en wat daarbij tevens is overgelegd buiten beschouwing te laten.

4.1.1 De Accountantskamer acht de in rechtsoverweging 3.2 vermelde klachten, genoemd tijdens de mondelinge behandeling, in een zodanig laat stadium naar voren gebracht dat betrokkene geen - laat staan voldoende - gelegenheid heeft gehad om zijn verweer tegen deze klachten voor te bereiden en zijn verdediging daarop in te richten. Daarvan uitgaande en in aanmerking nemende dat niet valt in te zien waarom klaagsters hun klacht dienaangaande niet eerder had kunnen aanvullen en uitbreiden, staat de goede procesorde in de weg aan bespreking van deze lijst. Dit betekent dat dit deel van de klacht buiten behandeling dient te blijven en in zoverre niet-ontvankelijk zal worden verklaard.

4.1.2 Wat betreft het ter zitting nader overgelegde stuk geldt evenzeer dat dat buiten de inhoudelijke beschouwing van de klacht dient te blijven. Door eerst op dat moment dat nadere stuk in het geding te brengen, terwijl niet is gebleken dat klaagster 1) daartoe niet eerder dan 10 dagen voor de zitting in staat was, is betrokkene niet in de positie geweest om adequaat op de inhoud van dat nadere stuk te reageren.

4.2.1 Het verweer van betrokkene dat klaagster 3) als nieuwe, overnemende entiteit na het faillissement van (gelijkgenaamde) X3 geen belang heeft bij de klacht en om die reden in haar klacht niet-ontvankelijk moet worden verklaard, faalt. In artikel 22, eerste lid, Wtra is bepaald, voor zover hier van belang, dat *een ieder* (cursivering door Accountantskamer) bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, Wet op de registeraccountants (oud, hierna: Wet RA) en sinds 1 januari 2013 als bedoeld in artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) door een registeraccountant, een klacht kan indienen bij de Accountantskamer. Die bepaling bevat geen beperking in de hoedanigheid van de klager, terwijl daarvoor in de wetsgeschiedenis of in de jurisprudentie evenmin een aanknopingspunt is te vinden. Ter beoordeling ligt ook niet het handelen en/of het belang van klaagster 3) voor doch of het handelen dan wel nalaten van de betrokkene in overeenstemming is geweest met de voor hem geldende wet- en regelgeving en gedrags- en beroepsregels.

4.2.2 Anders dan betrokkene betoogt, leidt een eventuele onvoldoende gemotiveerde, toegelichte klacht niet tot niet-ontvankelijkheid doch tot een ongegrondverklaring daarvan. Het betoog dat de klacht om reden van onvoldoende gespecificeerdheid niet-ontvankelijk dient te worden verklaard, faalt dan ook eveneens.

4.3 Op grond van artikel 33 Wet RA was, en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 Wabis de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens die wet bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.4 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu het 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 geldend deel B1.

4.5 Daarnaast stelt de Accountantskamer voorop dat betrokkene, anders dan hij kennelijk veronderstelt, betreffende de aan onderneming¹ uitgebrachte rapportages niet heeft te gelden als een door een rechter in een (civiele) procedure benoemde deskundige, ten aanzien waarvan volgens betrokkene slechts een beperkte tuchtrechtelijke toetsingruimte zou bestaan. Uit het door betrokkene aangehaalde vonnis van 31 december 2010 blijkt dat niet de rechter doch onderneming¹ als opdrachtgever heeft te gelden. In dat vonnis is de rechter immers niet tot een benoeming van een gerechtelijk deskundige gekomen doch heeft hij B.V.2 veroordeeld toe te staan dat onderneming¹ een onderzoek zou verrichten in B.V.2's digitale administratie, uit te voeren 'door een door onderneming¹ aan te wijzen en te instrueren onafhankelijk forensisch accountant.' De enkele omstandigheid dat betrokkene na zijn benoeming door onderneming¹ gebonden was aan de door rechter bepaalde beperking dat hij uitsluitend informatie aan onderneming¹ mocht verstrekken die betrekking had op (namaak) Merk¹-schoenen, doet daar niet aan toe of af.

4.6 Tot slot stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagsters 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.

4.7.1 De klachtonderdelen houden in de kern het verwijt in dat betrokkene betreffende zijn rapportages aan onderneming¹ onvoldoende zorgvuldig heeft gehandeld als gevolg waarvan derden, daaronder begrepen rechters in meerdere civiele procedures, onjuist en/of onvolledig en/of op misleidende wijze zijn voorgelicht. Klaagsters hebben in dat verband gewezen op het bestaan van deel- en/of tussenrapportages en het uitbrengen van aanvullingen en/of wijzigingen daarop, en de diverse volgens hen bestaande onduidelijkheden in die rapportages, onder meer over het wel of niet geven van 'assurance' en het ontbreken van een deugdelijke grondslag voor een gegeven 'assurance'.

4.7.2 Betrokkene heeft ter afwering aangevoerd - samengevat - dat hij zijn werkzaamheden heeft verricht in overeenstemming met NVCOS 4400, dat de rapportages worden gedragen door de verrichte werkzaamheden en de daarin weergegeven feitelijke bevindingen en dat in de rapportages duidelijk is verwoord dat het aan de lezer is om zichzelf een oordeel te vormen over de feitelijke bevindingen en daaruit zijn eigen conclusies te trekken. Betrokkene heeft in dat verband bestreden dat in zijn rapportages zekerheid wordt verschaft.

4.8.1 In de NVCOS 4400 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' worden de grondslagen en de essentiële werkzaamheden vastgesteld en worden aanwijzingen gegeven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot dergelijke werkzaamheden en omtrent de vorm en inhoud van het rapport dat de accountant in het kader van een dergelijke opdracht uitbrengt. In die standaard 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.

4.8.2 Het Stramien voor Assurance-opdrachten (hierna: het Stramien) bepaalt en omschrijft de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht en geeft aan op welke opdrachten de Controlestandaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor assurance-opdrachten van toepassing zijn. In het Stramien is in paragraaf 7. bepaald:

Een "assurance-opdracht" is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de ver-

antwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.

In paragraaf 15. van het Stramien is bepaald:

Een accountant die een rapport uitbrengt over een opdracht die geen assurance-opdracht is volgens de reikwijdte van dit Stramien zal dat rapport op duidelijke wijze onderscheiden van een assurance-rapport. Om de gebruikers niet in verwarring te brengen zal in een rapport dat geen Assurance-rapport is bijvoorbeeld worden vermeden:

- de indruk te wekken dat het rapport in overeenstemming is met dit Stramien, met de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten of met de Standaarden voor Assurance-opdrachten.
- het ten onrechte hanteren van de woorden “zekerheid”, “controle” of “beoordeling”.
- het opnemen van een uitspraak die redelijkerwijs ten onrechte zou kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van het onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.

4.8.3 Ten aanzien van werkzaamheden, waarvan het van meet af aan duidelijk is, of tijdens de uitvoering van die werkzaamheden duidelijk wordt dat het schriftelijke product ('de rapportage') dient ter publiekelijke ondersteuning van een standpuntinname van de opdrachtgever/cliënt in een procedure of overleg met één of meer andere partijen, waarbij het feit dat de betrokkene accountant is, in het maatschappelijk verkeer gezag verleent aan wat hij gerapporteerd heeft, heeft de Accountantskamer al een en andermaal[1] als haar oordeel gegeven dat de accountant, ook als hij het belang van zijn opdrachtgever/cliënt dient, ervoor dient zorg te dragen dat zijn rapportage, die door een partij in een procedure zal worden overgelegd, de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet mag belemmeren. Een accountant heeft immers krachtens artikel A-100.1 VGC ook het algemeen belang te dienen. Van belemmering is sprake indien de inhoud van de rapportage bijvoorbeeld niet volledig is, niet op deugdelijk onderzoek is gebaseerd of ten onrechte geen voorbehouden of beperkingen bevat.

4.9 Het voorgaande in aanmerking nemende stelt de Accountantskamer het volgende vast.

4.9.1 In de in de vaststaande feiten sub 2.10 bedoelde rapportage van 26 september 2011 noch in de sub 2.16 bedoelde tussentijdse rapportage is vermeld dat die rapportage is opgesteld in overeenstemming met NVCOS 4400. Dit is evenmin te lezen in de daarmee samenhangende brieven van 20 oktober 2011, 16 januari 2012 of 10 februari 2012. Dit had betrokkene, gelet op paragraaf 18 sub e. NVCOS 4400, wel moeten doen nu hij omstandig heeft aangevoerd dat hij conform die standaard zijn werkzaamheden heeft verricht en heeft gerapporteerd. In die zin heeft betrokkene al (meermalen) onvoldoende zorgvuldig gehandeld. Dat betrokkene naar zijn zeggen in zijn eindrapportage van 14 februari 2013 wel uitdrukkelijk heeft gerefereerd aan deze standaard maakt dat niet anders. In zoverre is klachtonderdeel b. als vermeld in 3.1 gegrond.

4.9.2 In de rapportage van 26 september 2011 is een beschrijving van de opdracht gegeven, welke beschrijving naar het oordeel van de Accountantskamer, juist gezien de aard en achtergrond van de opdracht, onvoldoende specifiek is verwoord en onvoldoende aansluit bij de - kennelijk toen al door betrokkene - gekozen standaard, te weten NVCOS 4400, zodat de verwoording daarvan de opdracht onvoldoende typeert. Die verwoording laat ook onduidelijk wat betrokkene had te doen, welke werkzaamheden

betrokkene in dat verband zou uitvoeren en welke reikwijdte die werkzaamheden zou hebben. In dat verband valt er niet aan voorbij te zien dat met name de bewoordingen 'door die accountant te verstrekken gecontroleerde en gecertificeerde kopieën van alle relevante documenten' in onderdeel b. van de opdrachtformulering de suggestie wekken dat aan de uitkomst van betrokkene's werkzaamheden (in enige mate) zekerheid zou kunnen worden ontleend. Die losse, weinig precieze en daardoor verwarring wekkende opdrachtformulering had betrokkene dienen te vermijden. In zoverre is klachtonderdeel c. als vermeld in 3.1 gegrond.

4.9.3 In voormeld verband is van belang dat uit het rapport niet blijkt of betrokkene onder ogen heeft gezien de vraag in hoeverre sprake was van een (rechts)persoonsgericht onderzoek als bedoeld in de Praktijkhandreiking 1112. Uit de beschrijving van de opdracht blijkt immers dat de digitale administratie van B.V.2 specifiek diende te worden onderzocht op leveringen van (namaak) Merk1-schoenen op betrokkenheid van X3. In zo'n situatie had van een deskundig en zorgvuldig handelend accountant, in geval het niet toepassen van die praktijkhandreiking bewust is afgewogen, verwacht mogen worden dat hij in zijn rapportage zou hebben aangegeven welke beperking aan de uitkomst van zijn werkzaamheden zou (kunnen) kleven, te weten dat een reactie van X3, indien gevraagd, mogelijk tot een andere uitkomst van zijn werkzaamheden zou kunnen leiden. Gelet op wat hiervoor in overweging 4.8.3 is overwogen, geldt dit te meer nu betrokkene wist van het door Merk1 beoogde gebruik van rapportages, te weten ter onderbouwing van haar vordering tegen partijen die zij inbreuk op haar merkrechten verweet, X3 daaronder begrepen. Een dergelijk voorbehoud of dergelijke beperking is echter niet in de rapportage van betrokkene te lezen. Het feit dat betrokkene zijn onderzoek heeft begrensd tot de digitale administratie van B.V.2 doet daar niet aan toe of af. In zoverre beantwoordt de handelwijze en de rapportages van betrokkene evenmin aan de daaraan te stellen eisen en is klachtonderdeel c. als vermeld in 3.1 in zoverre eveneens gegrond.

4.9.4 Betrokkene heeft zijn onderzoek geordend naar te onderscheiden zendingen van schoenen met het merkteken van onderneming¹, welke ordening in beginsel als geschikt moet worden aangemerkt. Het is daardoor te billijken dat betrokkene desgevraagd ook per zending of groepen van zendingen aan zijn opdrachtgever heeft gerapporteerd. Gezien de aard en de achtergrond van de opdracht, door betrokkene getypeerd als een NVCOS 4400-opdracht, en het voor betrokkene kenbare gebruik van zijn rapportages door onderneming¹, vermag de Accountantskamer niet in te zien dat betrokkene kon menen dat hij over specifieke zendingen 'tussentijdse' of deelrapportages mocht uitbrengen, welke rapportages hij - zo nodig - later kon aanvullen of wijzigen. Alvorens in het kader van een opdracht conform NVCOS 4400 te rapporteren, had betrokkene eerst zeker moeten zijn dat hij alle relevante informatie met betrekking tot een specifieke zending tijdens zijn onderzoek had gezien. Dit is, zo is gebleken, niet het geval geweest waardoor betrokkene zich heeft laten verleiden tot het uitbrengen van fragmentarische rapportages. Betrokkene had zich moeten realiseren dat door op deze wijze te werken en te rapporteren de gebruikers van zijn rapportages - de civiele rechter daaronder begrepen - werden bemoeilijkt bij het vormen van hun eigen oordeel over wat werd gerapporteerd. Betrokkene heeft zich dat niet gerealiseerd nu in zijn rapportage van 26 september 2011 niet blijkt van enig voorbehoud of waarschuwing ter zake, terwijl hij nadien wel aanvullende (brief)rapportages heeft uitgebracht. Ook zo bezien kan de handelwijze van betrokkene de toets der kritiek niet doorstaan. In zoverre is klachtonderdeel b. als vermeld in 3.1 gegrond.

4.9.5 De bewoordingen van de rapportages en van de daarop ter uitbreiding of aanvulling uitgebrachte briefrapportages bevatten op diverse plekken bewoordingen als 'concluderen', 'controleerbare wijze', 'controleren', 'gecontroleerde en gecertificeerde', en 'uitgewerkt in', terwijl uitdrukkelijk wordt aangegeven dat wordt gewerkt met waarschijnlijkheidsgradaties, in negen stappen oplopend van 'met aan zekerheid grenzende onwaarschijnlijkheid' via 'onthouding van enig oordeel' tot 'met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid', waarbij die gradaties voorts worden aangeduid in percentages van '-/100%' via '0%' tot '100%'. In de rapportage van 26 september 2011 (p. 15) wordt ook tweemaal de gradatie 'hoogst waarschijnlijk' (= '90%') gebezigd, terwijl in de bij deze rapportage bijgevoegde beschrijvingen van de zendingen B.V.1-017 en -062 meermalen dergelijke gradaties worden gebruikt. Tegen die achtergrond moeten de bewoordingen in de rapportage van 26 september 2011 onder het kopje 'Bevindingen' als hiervoor weergegeven in overweging 2.14, die door betrokkene ter zitting overigens als samenvattingen zijn aangeduid, weldegelijk als concluderend en in aanmerkelijke mate zekerheid biedend worden aangemerkt, hetgeen te meer geldt voor de bewoordingen van de briefrapportage van 10 februari 2012, als hiervoor vermeld in overweging 2.18. Om die reden kan aan de rapportages en brieven van betrokkene een aspect van assurance niet worden ontzegd, waarvoor hij een deugdelijke grondslag dient te hebben[2]. Dat betrokkene meent dat hij in zijn rapportages 'slechts feitelijke constatering' heeft gegeven, berust dan ook op een misinterpretatie zijnerzijds, althans wordt niet gedragen door de betekenis die een redelijk en goed geïnformeerde derde na lezing van de rapportage aan de daarin door betrokkene gebruikte bewoordingen zal geven. Betrokkene heeft door op die wijze te formuleren niet gehandeld conform paragraaf 5. van NVCOS 4400. In zoverre zijn de klachtonderdelen b. en d. als vermeld in 3.1 gegrond.

4.9.6 Door het rapport te laten aansluiten bij NVCOS 4400, stellend dat alleen gerapporteerd werd over 'feitelijke bevindingen' terwijl betrokkene wist dat zijn rapportages zouden worden gebruikt in civiele procedures heeft hij evenmin gehandeld conform paragraaf 6. van NVCOS 4400. In zoverre is klachtonderdeel b. als vermeld in 3.1 eveneens gegrond.

4.10 Het voorgaande leidt tot het oordeel dat betrokkene bij zijn rapportage beter had kunnen, en wellicht moeten, aansluiten[3] bij (de gedrags- en beroepsnormen voorkomende in) NVCOS 3000 dan bij NVCOS 4400. Het gaat in dit geval immers om rapportages waarin betrokkene in een specifiek onderzoek na afweging van toegepaste criteria als waarschijnlijkheidsgradaties tot bepaalde omliggende uitspraken komt, en van welke rapportages juist ook anderen, zoals (civiele) rechters, dan de opdrachtgever/cliënt kennis nemen, die de facto ten doel hadden het standpunt van de opdrachtgever/cliënt te ondersteunen en waarvan gezag uitgaat, enkel vanwege het feit dat een accountant die rapportages heeft opgesteld. Aan zulke rapportages kan naar hun aard dan ook een aspect van assurance niet worden ontzegd.

4.10.1 Onder voormelde omstandigheden acht de Accountantskamer het aangewezen voormelde rapportages en brieven te beoordelen als ware het een assurance-opdracht als bedoeld in paragraaf 7. van het Stramien en wel in die zin dat de in deze rapportages en brieven getrokken conclusies in ieder geval dienen te berusten op een deugdelijke grondslag, zoals onder meer is verwoord in paragraaf 45. van NVCOS 3000, maar overigens in de gegeven omstandigheden ook rechtstreeks voortvloeit uit het fundamen-

tele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid (artikel A-100.4 sub c. VGC en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 VGC).

4.10.2 Klaagsters verwijten betrokkene dat de door hem verstrekte assurance niet berust, althans de door hem getrokken conclusies niet berusten, op een deugdelijke grondslag. Zij hebben echter niet uiteengezet op welke onderdelen en op welke gronden de door betrokkene geschetste feitelijkheden onvolledig en/of onjuist zouden zijn dan wel in welke zin de door betrokkene gepresenteerde gevolgtrekkingen niet konden worden gedragen door de beschreven bevindingen. De enkele, niet nadere onderbouwde stelling van klaagsters dat de rechtbank in de civiele procedure tussen onderneming1 en X3 heeft overwogen 'dat onderneming1 selectief is in de informatie die zij geeft en dat onderneming1 bij gebreke van een deugdelijk onderzoek op een aantal punten voorbarig is in haar conclusies' dan wel het enkele gegeven dat betrokkene jegens X3 geen hoor of wederhoor heeft toegepast, is daarvoor onvoldoende. Voor een conclusie dat de rapportages van betrokkene deugdelijke grondslag zouden ontberen, is dan ook geen basis aannemelijk geworden. Klacht onderdeel e. als vermeld in 3.1 is dan ook ongegrond.

4.11 In het rapport van 26 september 2011 is op de pagina's 5 en 16 daarvan in voldoende duidelijke bewoordingen vermeld dat betrokkene dat rapport heeft geschreven in zijn hoedanigheid van accountant, terwijl dat voorts blijkt uit wat in dat rapport is opgenomen onder het kopje 'opdrachtformulering & aanleiding opdracht'. De daaraan voorafgaande passage op pagina 3 van het rapport, te weten: "Voor zover van toepassing, vermelden wij hier nog dat de betreffende medewerker(s) en onderzoekers van BV1 niet zijn opgetreden als (openbaar) accountant." doet daaraan, ondanks haar curiosum, niet in relevante mate toe of af. Klacht onderdeel a. als vermeld in 3.1 is daardoor evenmin gegrond.

4.12 De conclusie uit het voorgaande is dat betrokkene door de vorm van zijn rapportages en de wijze waarop hij heeft geformuleerd en door het uitbrengen van rapportages, terwijl zijn onderzoek nog niet was voltooid, in onvoldoende mate het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid heeft nageleefd. Door onvoldoende acht te slaan op de aan zijn rapportages klevende beperkingen en daarvan in rapportages geen melding te doen, heeft betrokkene tevens het fundamentele beginsel van professioneel gedrag (artikel A-100.4 sub e. VGC en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-150 VGC) geschonden.

4.13 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld en dat ten tijde van het uitbrengen van gelaakte rapportages binnen de beroepsgroep onzekerheid bestond over de reikwijdte van NVCOS 4400 en de Accountantskamer daarover nog niet had geoordeeld. De Accountantskamer acht alles in aanmerking nemende in deze klachtzaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht als vermeld in 3.2 niet ontvankelijk;

- verklaart de klacht als vermeld in 3.1 gegrond als hiervoor omschreven;
- verklaart de klacht als vermeld in 3.1 voor het overige ongegrond;
- legt ter zake de maatregel op van **waarschuwing**;

- 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 daarin is of was ingeschreven;

- verstaat dat - overeenkomstig het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra - het door klagsters betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,00 (zeventig euro) door betrokkene aan klagsters wordt vergoed.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. M.B. Werkhoven en mr. E.F. Smeele (rechterlijke leden) en drs. R.G. Bosman RA en P. van de Streek AA (accountantsleden) in aanwezigheid van mr. M.H.B. Boksebeld, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 11 november 2013.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klagsters, betrokkenedan 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 juni 2010 (09/1816 Wtra AK; LJN: YH0043), 17 januari 2011 (10/1377 Wtra AK; LJN: YH0133), 5 september 2011 (11/351 Wtra AK; LJN: YH0194) en 12 januari 2013 (12/870 & 12/871 Wtra AK; LJN: YH0389).

[2] Zie o.m. de uitspraken van de Accountantskamer van 25 februari 2011 (10/463 Wtra AK; LJN: YH0144), 3 augustus 2012 (11/903 Wtra AK, LJN: YH0303) en 19 maart 2013 (12/915 Wtra AK; LJN: YH0359).

[3] Zie o.m. voormelde uitspraken van de Accountantskamer van 25 februari 2011 en 19 maart 2013.