

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 12/915 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) van 19 maart 2013 in de zaak met nummer 12/915 Wtra AK van

X,
gevestigd te [plaats],
KLAAGSTER,
raadsman: mr. J.C.J. Wouters,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
BETROKKE NE,
raadsman: mr. J.W. van Rijswijk.
1. Het verloop van de procedure

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

- het op 16 mei 2012 ingekomen klaagschrift van die datum, met bijlagen;
- het op 30 juli 2012 per e-mail en op 31 juli 2012 per post ingekomen verweerschrift van 30 juli 2012, met bijlagen;
- de op 13 september 2012 ingekomen brief van klaagster van die datum, met bijlagen;
- de op 14 september 2012 ingekomen brief van 13 september 2012 van betrokkene, met bijlage;
- de op 14 september 2012 per fax en op 17 september 2012 per post ingekomen brief van 14 september 2012 van klaagster, met bijlage.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 24 september 2012 waar zijn verschenen: de raadsman van klaagster, mr. J.C.J. Wouters, advocaat te Amsterdam, en betrokkene in persoon, bijgestaan door zijn raadsman mr. J.W. van Rijswijk, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klaagster 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 Klaagster houdt zich bezig met het (doen) ontwerpen en (doen) produceren van sport- en vrijetijdskleding en sport- en vrijetijdsschoenen. Klaagster brengt haar producten wereldwijd op de markt. Klaagster is onder meer rechthebbende op de Europese en Benelux woord- en beeldmerken 'Merk1', 'Merk2' en 'Merk3'. Klaagster treedt in de gehele Europese Unie op tegen handel in schoenen waarmee inbreuk wordt gemaakt op haar merkrechten en is in dat kader in civielrechtelijke procedures verwickeld met onder andere BV1 als leverancier van onder meer Bedrijf1, Bedrijf2 en Bedrijf3.

2.2 Betrokkene is openbaar accountant en partner bij Accountants1.

2.3 In opdracht van BV1 en BV2 (hierna gezamenlijk te noemen: bedrijfS) heeft betrokkene de herkomst en de leveranties van Merk1 schoenen onderzocht over de periode 1 januari 2008 tot en met 10 april 2009. Bij brief van 14 april 2009 heeft betrokkene een accountantsmededeling gedaan in verband met de aankoop en levering van originele Merk1 schoenen in 2008 en 2009. In de mededeling wordt vermeld dat het onderzoek is uitgevoerd in overeenstemming met NVCOS 4400 "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie". Voorts wordt in de mededeling vermeld: "Uit hoofde van ons onderzoek hebben wij vastgesteld dat: 1. In de periode van 1 januari 2008 tot en met 10 april 2008 geen leveringen Merk1 schoenen hebben plaatsgevonden van de in de aanhef genoemde vennootschappen aan zowel BV3 als BV4 (...)"

2.4 Eveneens in opdracht van bedrijfS heeft betrokkene de herkomst van de leveranties Merk1 schoenen aan BV5 onderzocht. Bij brieven van 18 mei 2009, 3 juni 2009 en 9 juni 2009 heeft betrokkene een accountantsmededeling gedaan in verband met de levering van originele Merk1 schoenen aan BV5. Betrokkene vermeldt in zijn brieven: "Deze informatie bevestigt dat de schoenen origineel zijn of dat de schoenen direct gekocht zijn bij de merkhouder."

2.5 Bij brieven van 27 mei 2008 en 27 februari 2009 heeft betrokkene de voorwaarden en de doelstellingen van de aan hem door bedrijfS verstrekte nadere opdrachten en de aard en beperking van zijn dienstverlening bevestigd. In de brieven wordt vermeld: "Wij zullen de opdracht uitvoeren en over de uitkomsten rapporteren in overeenstemming met algemeen aanvaarde richtlijnen inzake opdrachten tot het verrichten van overeen-

gekomen specifieke werkzaamheden. De aard van de hierna beschreven uit te voeren werkzaamheden houdt in dat wij geen controleopdracht uitvoeren en tevens geen beoordelingsopdracht zal worden uitgevoerd. (...). Wij zijn met u overeengekomen de volgende werkzaamheden bij BV1 en/of BV2 te verrichten: 1. Wij zullen nagaan dat de leveringen van de merkartikelen aan de afnemers van BV1 en/of BV2 afkomstig zijn van zendingen van Europese winkelketens, welke de merkartikelen bij een originele Europese (binnen de EU) distributeur hebben ingekocht. 2. Wij zullen hiervoor alle inkoop- en verkoopfacturen met betrekking tot deze zendingen over genoemde periode van BV1 en/of BV2 aan de desbetreffende afnemers onderzoeken. 3. Daarnaast zullen wij een detailcontrole d.m.v. een deelwaarneming uitvoeren op de aan de inkoop- en verkoopfacturen ten grondslag liggende dossiers om vast te stellen dat de zendingen van Europese winkelketens zijn ingekocht bij een originele Europese distributeur van de merkartikelen. (...)"

2.6 Conform voormelde opdrachtbevestigingen heeft betrokkene het 'rapport van feitelijke bevindingen herkomst Merk1-schoenen', gedateerd 3 augustus 2009, opgesteld. Het rapport is ingebracht in enkele van de door klaagster aanhangig gemaakte civiele procedures in Nederland en België, betreffende inbreuk op haar merkrechten.

In het rapport van 3 augustus 2009 wordt vermeld: "De werkzaamheden zijn uitgevoerd met als doel aan te kunnen tonen dat uitsluitend inkopen en verkopen hebben plaatsgevonden van originele merkgoederen (Merk1) en dat het gaat om goederen die afkomstig zijn van leveranciers die gevestigd zijn in de Europese economische ruimte." (...). "Wij hebben onze werkzaamheden verricht in overeenstemming met de voor accountants geldende wet- en regelgeving, waaronder COS 4400, "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie" en de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening gedragscode voor Accountants (VGC)." (...). "Aangezien wij slechts verslag doen van feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden betekent dit dat geen accountantscontrole is toegepast als bedoeld in art. 2:393 BW en dat evenmin een beoordelingsopdracht is uitgevoerd. Dit houdt in dat aan onze rapportage, voor zover niet expliciet is vermeld, geen zekerheid kan worden ontleend omtrent de getrouwheid van het in deze rapportage opgenomen cijfermateriaal en toelichtingen daarop."

In het kader van de beschrijving van de feitelijke bevindingen wordt in het rapport - onder meer - vermeld: "4. Wij hebben vastgesteld dat door BV1 en/of BV2 verkochte schoenen: a. afkomstig zijn van officiële distributeurs van Merk1, gevestigd binnen de Europese Unie of een tot haar groepsstructuur behorende onderneming, waaronder BV6 en Distributeur1 (distributeur van Merk1 in [land]). Dat het Merk1 distributeurs of een tot haar groepsstructuur behorende onderneming betreft is niet alleen af te leiden uit de aan ons ter beschikking gestelde reeksen van inkoop- en verkoopfacturen en vrachtbrieven/cmr's, maar wordt ook bevestigd door overige informatie die aan ons ter beschikking is gesteld, al dan niet op grond van eigen onderzoek. Deze informatie bevestigt dat de betreffende schoenen in de Europese economische ruimte in het verkeer zijn gebracht door ondernemingen die door de merkhouders als officiële Merk1 distributeur zijn aangemerkt; b. dan wel rechtstreeks afkomstig zijn van BV7 (...). 7. Wij hebben mede op basis van administratief onderzoek ter plaatse bij de betreffende Spaanse (Europese) leverancier van BV1 en/of BV2 door middel van een totaalopzet van de geld- en goederenbeweging en aan de hand van artikelcodes (aantallen-item code-kleur) vastgesteld dat de geleverde schoenen afkomstig zijn van Europese Merk1 distributeurs. Dit betreft leveringen aan BV1 en/of BV2 van 118.976 paar Merk1 schoenen. Wij verwijzen voor de totaalopzet van de leveringen naar de bijlage. Tijdens ons onder-

zoek hebben wij inzage gehad van alle daaraan ten grondslag liggende documenten van de leverancier van in de aanhef opgenomen ondernemingen, inclusief betalingen, vrachtbrieven/cmr's en bij haar in de administratie opgenomen inkoop- en verkoopfacturen. Tevens heeft deze leverancier ons hieromtrent door een notaris opgestelde beëdigde verklaringen (affidavits) ter beschikking gesteld.”

2.7 Bij brieven van 23 maart 2010 en 16 februari 2011 reageert betrokkene op de conclusie van repliek van Merk1 in procedures bij respectievelijk rechtbank Assen en rechtbank Breda tegen afnemers van Merk1, waaronder Bedrijf1, een afnemer van bedrijfS. Betrokkene heeft in deze brieven tegenover kritiek van klagster zijn rapport van 3 augustus 2009 gehandhaafd.

2.8 Eveneens in opdracht van bedrijfS heeft betrokkene het ‘rapport feitelijke bevindingen in verband met leveringen originele Merk1 schoenen aan BV5’, gedateerd 17 augustus 2010, opgesteld. Hierin wordt onder meer vermeld: “De werkzaamheden zijn uitgevoerd met als doel aan te kunnen tonen dat uitsluitend inkopen en verkopen hebben plaatsgevonden van originele merkgoederen (Merk1) en dat het gaat om goederen die afkomstig zijn van leveranciers die gevestigd zijn in de Europese economische ruimte. (...). Wij hebben onze werkzaamheden verricht in overeenstemming met de voor accountants geldende wet- en regelgeving, waaronder Standaard 4400, “Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie” en de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening gedragscode (VGC). Het doel van deze opdracht is het verrichten van de specifieke werkzaamheden die wij met bedrijfS zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen. (...).” In het kader van de beschrijving van de feitelijke bevindingen wordt in het rapport - onder meer - vermeld: “Merk1 AFNEMERS X,Y EN Z – Merk1 7. Dat het hier Merk1 afnemers (X en Y) betreft is niet alleen af te leiden uit de aan ons ter beschikking gestelde inkoop- en verkoopfacturen, maar wordt bevestigd door de officiële website van Merk1. Tevens heeft derde C ons omtrent genoemde factuur van Merk1 afnemer Z door een notaris opgestelde beëdigde verklaring (affidavit) ter beschikking gesteld. Hieruit kan worden vastgesteld dat het originele Merk1 schoenen betreffen en dat deze beschikbaar zijn voor verkoop binnen de EER.”

2.9 Op 24 september 2010 heeft klagster conservatoir bewijsbeslag doen leggen op de administratie van de logistiek dienstverlener BV8 (hierna: BV8), gevestigd te [plaats]. Bij uitvoerbaar bij voorraad verklaard vonnis in kort geding van 31 december 2010 heeft de rechtbank te Haarlem BV8 veroordeeld om te gedogen dat een door klagster aan te wijzen en te instrueren onafhankelijk forensisch accountant inzage krijgt in de in beslag genomen administratie van BV8. Op 30 maart 2011 heeft klagster aan Adviesbureau1 (hierna: Adviesbureau1) opdracht gegeven om op basis van de in het vonnis toegestane inzage onderzoek te verrichten in de digitale administratie van BV8. De onderzoeksperiode is gesteld op 2008, 2009 tot en met 24 september 2010.

2.10 Op 26 september 2011 heeft Adviesbureau1 een tussenrapport uitgebracht waarin de Merk1 zendingen over de onderzoeksperiode waarbij bedrijfS betrokken is geweest in beeld zijn gebracht. Adviesbureau1 heeft de zendingen de volgende nummers gegeven: ...015, ...017, ...055, ...057 en ...062. In dit rapport wordt vermeld: “Bepaalde zendingen waarbij bedrijfS c.s. is betrokken volgen een route van import in de EU buiten Merk1 c.s. 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.”

2.11 Bij brief van 20 oktober 2011 heeft Adviesbureau¹ ter uitbreiding en/of aanvulling van voornoemd rapport nadere feitelijke bevindingen gerapporteerd over de herkomst van de zendingen aan bedrijfS, dan wel informatie over de laatste schakels bij de uiteindelijke verkoop van de schoenen aan bedrijfS verschaft. Het betreft nadere informatie met betrekking tot de herkomst van zending ...062 buiten de EU, informatie over een drietal andere zendingen in maart 2009 en de herkomst daarvan buiten de EU (zending ...066, ...067 en ...068) en nadere informatie met betrekking tot zendingen ...015 en ...017.

2.12 Op 4 juni 2012 heeft betrokkene samen met A. RA (hierna: A.) op verzoek van onder meer bedrijfS een aanvullende rapportage uitgebracht, waarin eerder gedane accountantsmededelingen en het rapport van 3 augustus 2009 nader worden toegelicht en aangevuld op basis van de door klaagster in de verschillende civielrechtelijke procedures ingebrachte informatie, alsmede wordt gereageerd op de door klaagster en Adviesbureau¹ geuite kritiek. Betrokkene en A. hebben in deze rapportage vermeld: “Wij hebben onze opdracht uitgevoerd in overeenstemming met Praktijkhandleiding 1111 inzake overige opdrachten. De hierna beschreven verrichte werkzaamheden zijn niet in het kader van een assurance-opdracht uitgevoerd. Derhalve wordt geen zekerheid verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie als bedoeld in de wet met betrekking tot de jaarrekeningcontrole (art.2:393 BW).”

3. De klacht

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

In de brieven van 18 mei, 3 juni en 9 juni 2009 wordt door betrokkene assurance gegeven. De brieven vermelden niet dat zij rapporten van feitelijke bevindingen zijn en evenmin dat de opdrachten zijn uitgevoerd volgens de standaarden van assurance-opdrachten. Gelet op de gehanteerde bewoordingen kan er echter geen twijfel over bestaan dat er assurance is gegeven. Daarvoor ontbreekt echter de vereiste deugdelijke grondslag; De in het rapport van 3 augustus 2009 opgenomen doelomschrijving van de werkzaamheden is zodanig dat iedere lezer van dit rapport zal veronderstellen dat het rapport een uitspraak zal doen over de vraag of er uitsluitend inkopen en verkopen hebben plaatsgevonden van originele merkgoederen en dat het gaat om goederen die afkomstig zijn van leveranciers die gevestigd zijn in de Europese economische ruimte. Dat is dus een aankondiging dat assurance gegeven zal worden; Betrokkene had in het rapport expliciet dienen te vermelden dat hij de externe accountant van bedrijfS was. Betrokkene kwalificeert zichzelf voorts als partijdeskundige hetgeen een bevestiging is dat assurance gegeven zal worden; Betrokkene heeft de voor de totstandkoming van het rapport van 3 augustus 2009 overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht niet met klaagster afgestemd, terwijl klaagster voor betrokkene onmiskenbaar belanghebbende was bij de opdracht; De in het rapport van 3 augustus 2009 bij de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden gebruikte bewoordingen ‘nagegaan’ en ‘vastgesteld’ wordt de suggestie gewekt dat de conclusie is dat de betreffende

schoenen inderdaad afkomstig zijn van een Europese distributeur van Merk1; De vaststelling in punt 4. van het rapport van 3 augustus 2009 vormt mede gelet op de hele context van het rapport een assurance. Dit is onder NVCOS 4400 niet mogelijk; In de bepaling op pagina 7 van het rapport van 3 augustus 2009 omtrent de beperking in het gebruik en de verspreidingskring heeft betrokkene de brief gekwalificeerd als deskundigenbewijs. Daarmee heeft betrokkene de brief met zoveel woorden een gewicht meegegeven dat voortvloeit uit assurance; Het onderzoek door Adviesbureau1 heeft duidelijk gemaakt dat de door betrokkene in het rapport van 3 augustus 2009 gegeven assurance feitelijk onjuist is; Met de mededeling van betrokkene in het rapport van 3 augustus 2009 dat een leverancier hem door een notaris opgestelde beëdigde verklaringen (affidavits) ter hand heeft gesteld wordt ten onrechte de indruk gewekt dat het gaat om bewijsmiddelen die de basis kunnen zijn voor enige assurance. Ook in het rapport van 17 augustus 2010 noemt betrokkene een door de notaris opgestelde beëdigde verklaring (affidavit) die aan hem ter beschikking is gesteld. Er kan geen sprake zijn van een door de notaris opgestelde beëdigde verklaring met bewijskracht tenzij betrokkene het tegendeel aantoont. In ieder geval is de vaststelling die aan de verklaringen verbonden wordt onjuist; Het rapport van 3 augustus 2009 roept vele vragen op. Klaagster is niet in staat op eigen kracht op basis van de tekst tot enige conclusie te komen; In de brieven van 23 maart 2010 en 16 februari 2011 heeft betrokkene zijn rapport van 3 augustus 2009 tegenover kritiek van klaagster uitdrukkelijk gehandhaafd. Beide brieven bevestigen het assurance-karakter van het rapport van 3 augustus 2009 doordat zij verwijzen naar documentatie die is opgenomen in het dossier. Aard en inhoud van de documentatie zijn niet vermeld en gebruikers van de brief moeten kennelijk vertrouwen op de dossiers van betrokkene en de daarin beweerdelijk aanwezige deugdelijke grondslag; Betrokkene heeft in het rapport van 17 augustus 2010 de assurance gegeven dat de aan BV5 verkochte schoenen afkomstig zijn van Europese distributeurs van klaagster. De rapportages van Adviesbureau1 weerleggen deze assurance, met andere woorden de door betrokkene gegeven assurance klopt niet.

3.2 Voorts heeft klaagster, mede ter onderbouwing van voormelde klachtonderdelen, aangaande diverse detaillistische onderdelen van het rapport nadere verwijten gespecificeerd.

3.3 In de op 13 september 2012 ingekomen brief van die datum van klaagster, met bijlagen, heeft klaagster in aanvulling op voormelde klachtonderdelen erover geklaagd dat betrokkene in de brief van 14 april 2009 heeft vermeld dat tussen 1 januari 2008 en 10 april 2009 geen schoenen van Merk1 aan BV3 en BV4 zijn geleverd, echter dat hiervoor een deugdelijke grondslag ontbreekt.

4. De gronden van de beslissing

4.1 Betrokkene heeft zich bij monde van zijn raadsman ter zitting op het standpunt gesteld dat de onder 3.3 vermelde aanvulling van de klacht te laat is ingebracht en in strijd is met een goede procesorde. Betrokkene verzet zich dan ook tegen deze aanvulling van de klacht.

4.1.1 De Accountantskamer acht het, nu de klacht genoemd onder 3.3 naar zijn aard overeenkomt met klachten verwoord in het klaagschrift, niet aannemelijk dat de termijn tussen het moment waarop betrokkene van deze klacht heeft kunnen kennisnemen en de mondelinge behandeling te kort is geweest om zijn verweer tegen deze klachten

voor te bereiden en zijn verdediging daarop in te richten. Daarvan uitgaande en in aanmerking nemende dat betrokkene niet heeft betwist dat klaagster eerst onlangs kennis heeft genomen van de in de klacht genoemde brief, staat de goede procesorde niet in de weg aan bespreking van deze klacht.

4.2 Op grond van artikel 33 Wet RA (oud) 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 (oud) bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

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

4.4 Daarnaast stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster 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 Namens betrokkene is in het verweerschrift - samengevat - primair het volgende aangevoerd:

Klaagster heeft ter zitting van de rechtbank Breda van 14 maart 2012 een conclusie van repliek genomen waarin zij in rechte het standpunt uitdraagt dat de rapportage van 3 augustus 2009 is uitgevoerd onder de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NV COS) 4400 en geen enkele assurance geeft. Naar de mening van betrokkene maakt klaagster door in de huidige procedure een standpunt in te nemen dat haaks staat op dit eerdere standpunt op flagrante wijze misbruik van het tuchtrecht en dient de klacht voor zover deze betrekking heeft op de assurance-aspecten reeds hierop te stranden.

4.5.1 De Accountantskamer overweegt dienaangaande dat geen rechtsregel zich ertegen verzet dat klaagster in onderhavige klachtzaak een andersluidend standpunt inneemt aangaande de door betrokkene opgestelde rapportage van 3 augustus 2009 dan in de conclusie van repliek in de civiele procedure. Het primaire verweer van betrokkene moet dan ook worden verworpen.

4.6 De Accountantskamer stelt vast dat klaagster betrokkene in essentie verwijt dat hij in meerdere brieven en rapporten assurance geeft dat de ingekochte en verkochte schoenen origineel zijn en/of dat het gaat om goederen die afkomstig zijn van leveranciers die gevestigd zijn in de EER, terwijl de hiervoor vereiste deugdelijke grondslag ontbreekt. De Accountantskamer zal de klachtonderdelen - voor zover hieronder niet afzonderlijk behandeld - daarom gezamenlijk bespreken.

4.6.1 Betrokkene heeft in zijn verweerschrift met betrekking tot de klacht voor zover deze ziet op het rapport van 3 augustus 2009 het volgende naar voren gebracht: "Ter weerlegging van dit klachtonderdeel zij opgemerkt dat Merk1 het begrip "assurance" in casu onjuist interpreteert, namelijk op een wijze die niet past in de context van de

zaak. Hetgeen in de rapportage van 3 augustus 2009 is gesteld vormt de uitkomst van de door betrokkene verrichte werkzaamheden en wordt door die werkzaamheden gedragen. Daarmee is er echter geen sprake van assurance in de kennelijk door Merk1 bedoelde zin. De onderhavige rapportage is opgesteld conform NVCOS 4400. Zo is in de rapportage van 3 augustus 2009 onder "reikwijdte van de verrichte werkzaamheden" op pagina 1 en 2 duidelijk vermeld dat deze een verslag van feitelijke bevindingen behelst, dat er geen accountantscontrole is toegepast en dat aan de rapportage geen zekerheid kan worden ontleend. Voorts is opgemerkt dat de lezer zichzelf een oordeel dient te vormen over de inhoud van het rapport en dat deze zijn eigen conclusies moet trekken. De beperking in het gebruik van het rapport van 3 augustus 2009 en van de verspreidingskring is op pagina 7 van het rapport nader gedefinieerd. Dit alles is geheel conform NVCOS 4400."

4.6.2 Desgevraagd heeft betrokkene ter zitting verklaard in de brieven van 18 mei, 3 juni en 9 juni 2009 geen assurance te hebben gegeven. Met de zin "Deze informatie bevestigt dat de schoenen origineel zijn of dat de schoenen direct gekocht zijn bij de merkhouder." is (slechts) een feitelijke constatering gegeven. Uit het woord 'bevestigt' kan een conclusie volgen. Betrokkene leest de zin aldus dat op basis van de door hem gebruikte informatie kan worden vastgesteld dat de schoenen origineel zijn.

4.6.3 Dienaangaande overweegt de Accountantskamer het volgende. In de NV COS 4400 "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie" is in paragraaf 4. vermeld:

Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen.

In paragraaf 5. is vermeld:

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

In paragraaf 6. is vermeld:

Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren.

Het (NVCOS) Stramien voor Assurance-opdrachten (hierna: 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 verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.

In paragraaf 15. (derde bullet) 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.

4.6.4 De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene de opdracht van bedrijfS tot het opstellen van het rapport van 3 augustus 2009 heeft aanvaard onder verwijzing naar NV COS 4400. De brieven van 18 mei, 3 juni en 9 juni 2009 zijn, naar betrokkene ter zitting heeft verklaard, vervat in het rapport van 3 augustus 2009. Voorts stelt de Accountantskamer vast dat betrokkene in de rapporten van 3 augustus 2009 en 17 augustus 2010 expliciet heeft vermeld dat deze in overeenstemming met NV COS 4400 zijn opgesteld. Deze vermelding neemt echter niet weg dat de bewoordingen van de brieven en rapporten, waarin door betrokkene wordt vastgesteld dat de bewuste schoenen origineel zijn althans afkomstig zijn van officiële distributeurs van Merk1, gevestigd binnen de Europese Unie of een tot haar groepsstructuur behorende onderneming, naar hun aard wel degelijk concluderend zijn en dat daarom aan deze brieven en rapporten een aspect van assurance niet kan worden ontzegd, waarvoor betrokkene een deugdelijke grondslag dient te hebben.[1] Dat betrokkene, getuige zijn stellingname in het verweerschrift en ter zitting, een andere lezing aan de gebruikte bewoordingen meent te kunnen geven berust op een misinterpretatie zijnerzijds, althans wordt niet gedragen door de betekenis die een redelijk en goed geïnformeerde derde na lezing aan de door betrokkene in zijn rapportage gebruikte bewoordingen zal geven. Betrokkene heeft aldus, door de brieven en rapporten op deze wijze te formuleren, niet gehandeld conform het bepaalde in paragraaf 5. van NV COS 4400.

Daarbij komt dat betrokkene, door bij het uitbrengen van het rapport van 3 augustus 2009 op voorhand toestemming te verlenen aan bedrijfS het rapport ter beschikking te stellen aan diens raadsman en een door hem aangewezen forensisch accountant en in te brengen als deskundigenbewijs ten behoeve van de civielrechtelijke procedure bij de rechtbank Breda, evenmin heeft gehandeld conform het bepaalde in paragraaf 6. van NV COS 4400. Het versterkt overigens wel het oordeel van de Accountantskamer dat betrokkene, gelet op de aard van de opdracht, wist of behoorde te weten welke de strekking van de aan hem gegeven opdracht was, erop neerkomende dat zijn rapportage diende om in rechte aan te tonen dat sprake was van legaal in de EER ruimte brengen van de bewuste schoenen, en wel tegen de achtergrond van de omstandigheid dat binnen de EU in verband met merkenrechtelijke bescherming veelal getracht wordt middels parallelimport een gunstiger marktpositie te creëren en/of dat deze schoenen originele merkgoederen waren.

4.6.5 In de uitspraak van de Accountantskamer van 25 februari 2011, Wtra 10/463 is in een vergelijkbaar geval geoordeeld als volgt:

“ 4.9 Het is de Accountantskamer niet ontgaan dat binnen de beroepsgroep in sterke mate onduidelijkheid bestaat over de vraag of, en zo ja met inachtneming van welk onderdeel van de NVCOS - zoals het Stramien en/of Standaard 3000, of Standaard 4400 (of de voor het onderhavige geval niet toepasselijke Standaard 5500N) - werkzaamheden dienen te worden getoetst als voormeld, waarin het van meet af aan duidelijk is, of tijdens de uitvoering van die werkzaamheden duidelijk wordt dat het schriftelijke eindproduct (gemakshalve thans verder aangeduid als “rapportage”) dient ter publiekelijke ondersteuning van een standpuntinname van de opdrachtgever in een procedure of overleg met meerdere partijen, waarbij het feit dat betrokkene accountant is, gezag verleent aan datgene wat hij gerapporteerd heeft. Deze onduidelijkheid geldt temeer

indien voormelde rapportage “feitelijke bevindingen” bevat die de facto een concludent en/of standpuntondersteunend karakter hebben.

4.10 De Accountantskamer merkt allereerst op dat de accountant zich bij dergelijke werkzaamheden dient te houden aan de gedrags- en beroepsnormen voortvloeiende uit de VGC. De NVCOS zijn daaraan ontleend, doch vormen niet een uitputtende regeling van uit de VGC voortvloeiende normen en mogen daarmee ook niet in strijd komen. In eerdere, vergelijkbare zaken, waarbij partijen ervan uitgingen dat Standaard 4400 van toepassing was, heeft de Accountantskamer daarom onder meer als haar oordeel gegeven dat de accountant, ook als hij een partijbelang dient, ervoor dient zorg te dragen dat een rapportage, welke door een partij in een procedure zal worden overgelegd, de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet mag belemmeren.

4.11 Het komt de Accountantskamer voor dat bij de hiervoor in rechtsoverweging 4.9 omschreven werkzaamheden door de accountant, wat betreft de aan die werkzaamheden te stellen eisen, beter kan, en wellicht moet, worden aangesloten bij (de gedrags- en beroepsnormen voorkomende in) Standaard 3000 dan bij Standaard 4400. Het gaat immers veelal om rapportages, waarin de accountant omtrent een door hem gerapporteerd object van onderzoek na afweging op grond van (al dan niet impliciet door hem aanwezig geachte) toepasbare criteria tot uitspraken komt, en van welke rapportages juist ook anderen dan de opdrachtgever kennis zullen nemen en die de facto mede tot doel hebben het standpunt van een partij te ondersteunen doordat de accountant als deskundige daaraan gezag verleent en waaraan zodoende intrinsiek een aspect van assurance niet ontzegd kan worden.

4.12 Het is de Accountantskamer bekend dat de beroepsorganisatie zich beraadt of nadere regelgeving of verdere verduidelijking omtrent bovenstaande rechtsvragen geboden is. Het primaat daarvoor ligt ook bij de beroepsorganisatie, die de verordenende bevoegdheid heeft.

In aan haar ter beoordeling voorgelegde klachtzaken zal de Accountantskamer in ieder geval, daar waar voormelde rechtsvragen zich voordoen, steeds tevens oordelen of de te beoordelen rapportage voldoet aan de daaraan krachtens de VGC te stellen eisen hetgeen tot gevolg kan hebben dat, ingeval de accountant Standaard 4400 (of 5500N) heeft toegepast, onderdelen daarvan buiten toepassing dienen te worden gelaten of dat juist, met toepassing van de in de VGC neergelegde fundamentele beginselen, die werkzaamheden ook dienen te voldoen aan normen welke voorkomen in het Stramien en/of Standaard 3000.

4.13 Wat betreft de thans aan de Accountantskamer voorgelegde klacht wordt met inachtneming van het vorenstaande als volgt geoordeeld.

*4.14 Daargelaten de niet in de klacht aan de orde gestelde vraag of genoemde Standaard 4400 voor rapportage als de onderhavige aangewezen was, is de Accountantskamer van oordeel dat in elk geval het gestelde onder 6. van genoemde standaard niet betekent dat rapportage die overeenkomstig deze standaard is opgesteld, niet aan de rechter mag worden overgelegd en, indien uit het in deze standaard onder 5. gestelde moet worden verstaan dat het accountantsrapport zelve geen conclusies mag bevatten, dat dit onderdeel van deze standaard in gevallen waarin een rapport wordt uitgebracht ter inbreng in een gerechtelijke procedure (ook ter ondersteuning van een partijstandpunt) **niet** van toepassing is. De rechter wil van een accountant, als de ter zake deskundige, immers juist ook conclusies vernemen omdat daaraan wellicht een toegevoegde waarde kan worden toegekend. Gezien de taak van een accountant in het maatschappelijk verkeer, zijn specifieke deskundigheid en zijn verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang (zie onder meer artikel A-100.1 VGC), waaronder het leveren*

*van een bijdrage aan de waarheidsvinding door een rechterlijke autoriteit begrepen moet worden geacht, dient hij in staat te zijn ter voorlichting van een gerechtelijke autoriteit naar aanleiding van zijn feitelijke bevindingen in zijn rapportage conclusies te trekken, **uiteraard** mits deze op een deskundige en zorgvuldige wijze tot stand zijn gebracht en dus van een deugdelijke grondslag zijn voorzien en de rapportage waarin zij zijn opgenomen zodanig is ingericht dat de rechterlijke objectieve waarheidsvinding niet wordt belemmerd.*

Steun voor het oordeel dat in deze afgeweken dient te worden van het geregelde in voormelde standaard vindt de Accountantskamer daarnaast in punt 6 van de Introductie bij de NVCOS, waarin geregeld is dat in bijzondere situaties kan worden afgeweken van een standaard teneinde het doel van een dergelijke opdracht te kunnen bereiken, hetgeen zich naar het oordeel van de Accountantskamer voordoet in die gevallen dat rapportage in belangrijke mate bedoeld is om een rechterlijke autoriteit behulpzaam te zijn bij de door deze te nemen beslissingen als voormeld.

Ook het feit dat de standaarden van de International Federation of Accountants (IFAC), waarop de NVCOS zijn gebaseerd, in het enigszins vergelijkbare geval van het optreden als 'expert witness' dit optreden uitzonderen voor de toepasselijkheid van die standaarden, draagt bij tot het oordeel van de Accountantskamer dat afwijken van Standaard 4400, nu de facto toegepast, in deze geboden is."

Deze overwegingen zijn eveneens van toepassing in onderhavige klachtzaak.

4.6.6 De Accountantskamer acht het onder deze omstandigheden aangewezen voormelde brieven en rapporten te beoordelen als ware het een assurance-opdracht als bedoeld in paragraaf 7. van het Stramien en wel in diervoege dat de in deze brieven en rapporten getrokken conclusies in ieder geval dienen te berusten op een deugdelijke grondslag, zoals onder meer is verwoord in NV COS 3000, paragraaf 45, maar overigens in de gegeven omstandigheden ook rechtstreeks voortvloeit uit het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid.

4.6.7 Klaagster heeft betrokkene dienaangaande verweten dat de door betrokkene verstrekte assurance (althans getrokken conclusies) niet berust(en) op een deugdelijke grondslag. Betrokkene heeft zich in het verweerschrift - samengevat - op het standpunt gesteld dat het door klagster ingebrachte rapport van Adviesbureau1 niet kan dienen als onderbouwing van klagsters stelling dat het rapport van betrokkene van 3 augustus 2009 een deugdelijke grondslag ontbeert. Dit verweer kan betrokkene niet baten. Redengevend hiertoe is het volgende.

Betrokkene heeft desgevraagd ter zitting nader toegelicht op welke wijze hij de informatie heeft gekregen bij de totstandkoming van zijn brieven en rapporten. Betrokkene verklaart - samengevat -: De leverancier van bedrijfS, leverancier1, is gevestigd in Spanje. Bij leverancier1 is ter plaatse onderzoek gedaan naar de goederen- en geldstromen. Op basis hiervan kon leverancier1 laten zien dat haar schoenen gekocht waren bij distributeur2. Leverancier1 had tevens de informatie dat distributeur2 de schoenen had gekocht bij distributeur1, de officiële distributeur. Ik ben niet bij distributeur1 en distributeur2 geweest, maar heb wel inzage gehad in de factuurstroom tussen distributeur1 en distributeur2. Voor een nader onderzoek bij distributeur2 en distributeur1 heb ik geen aanleiding gezien. Op basis van de getoonde informatie ben ik ervan uitgegaan dat distributeur2 de schoenen bij distributeur1 had ingekocht. Mij is niet gebleken dat niet was geleverd of gefactureerd tussen distributeur1 en distributeur2.

De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene, blijkens deze toelichting, niet de gehele invoerroute van de schoenen naar bedrijfS heeft onderzocht. Teneinde de door hem getrokken conclusies aangaande de herkomst van de schoenen van bedrijfS deugdelijk te onderbouwen had dit echter wel op zijn weg gelegen. Daargelaten het feit dat de conclusies van betrokkene afwijken van bevindingen in het rapport van Adviesbureau 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.

4.7 Gelet op de gegrondverklaring van de klacht betreffende (de totstandkoming van) het rapport van 3 augustus 2009 behoeven de overige klachtonderdelen, nu deze eveneens zien op de juistheid en zorgvuldigheid van (de totstandkoming van) dit rapport, bij gebreke van zelfstandige betekenis geen bespreking meer. Het verweer van betrokkene dat klaagster op meerdere punten niet aan haar stelplicht heeft voldaan, behoeft hierom evenmin bespreking.

4.8 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij het bepalen van de zwaarte van de op te leggen maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. Daarbij heeft de Accountantskamer er tevens rekening mee gehouden dat betrokkene niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld en dat ten tijde van het uitbrengen van de bewuste rapportage 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 - oplegging van de maatregel waarschuwing passend en geboden.

4.9 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 wordt opgenomen, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- 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.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mrs. W.F. Boele en E.A. Maan (rechterlijke leden) en P.A.S. van der Putten RA en P. van de Streek AA (accountants-

leden) in aanwezigheid van mr. M.H.B. Boksebeld, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 19 maart 2013.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

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

[1] Zie in dit kader ook de uitspraken van de Accountantskamer van 25 februari 2011, Wtra 10/463, (LJN: YH0144), en 3 augustus 2012, Wtra 11/903, (LJN: YH0303).