

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/13 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

**BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants
(Wtra) van 5 september 2014 in de zaak met nummer 14/13
Wtra AK van**

X,
wonende te [plaats],
KLAGER,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
BETROKKE**N**E,
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 3 januari 2014 ingekomen klaagschrift van 27 december 2013, met bijlagen;

- een op 21 februari 2014 ingekomen brief van klager van 20 februari 2014;
- het op 23 april 2014 ingekomen verweerschrift van 22 april 2014, met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 4 juli 2014, waar zijn verschenen klager in persoon en betrokkene in persoon, laatstgenoemde bijgestaan door mw. mr. H.E. van Berckel-Dekker, advocaat te Eindhoven.

1.3 Klager en betrokkene hebben op deze zitting hun standpunten toegelicht en/of doen toelichten en geantwoord op vragen van de Accountantskamer. Partijen hebben daarbij pleitnotities overgelegd.

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 sinds 16 maart 1994 ingeschreven in het accountantsregister en hij is als openbaar registeraccountant verbonden aan Accountantskantoor1 te [plaats].

2.2 Klager (die voorzitter is van Woningstichting1 te [plaats]; hierna: Woningstichting1) heeft een geschil met A (directeur van Projectbureau1 te [plaats], hierna: Projectbureau1 en A) over de afronding van een renovatie van het appartementencomplex Straat1 te [plaats], die werd gefinancierd door Bedrijf1. Door een besloten vennootschap van klager, BV1 (hierna: BV1), is een lening verstrekt aan A. BV1 bezit 30% van de aandelen van Projectbureau1.

2.3 Betrokkene heeft van Projectbureau1 een opdracht aanvaard *“tot controle van de specifiek financiële overzichten inzake de geldstromen en posities inzake het project Straat1 te [plaats]”*. In de opdrachtbevestiging van 9 januari 2012 (die namens Projectbureau1 op 10 januari 2012 door A voor akkoord werd ondertekend) staat voorts - onder meer - vermeld:

(...)

“Opdracht

Wij zullen fungeren als de accountant van Projectbureau1 met als doel vast te stellen dat de in de financiële overzichten opgenomen geldstromen en resterende posities juist zijn. Dat wil zeggen dat de ontvangen bouwtermijnen onderbouwd zijn met verzonden facturen aan de hypotheekverstrekker/ontwikkelaar, de relevante voortgangsrapportages en dat de ontvangen en betaalde retourbetalingen aan de heer X/Woningstichting1 overeenkomen met de bancaire af- en bijschrijvingen. Deze overzichten dienen te worden aangesloten op uw gevoerde financiële administratie.

Voorts dienen we vast te stellen dat de financiële overzichten voorzien zijn van een toelichting met betrekking tot de gehanteerde uitgangspunten.

Wij zullen omtrent onze controle een accountantsmededeling afgeven.

Verantwoordelijkheid accountant

Wij zullen onze controle verrichten in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder Standaard 800 “De accountantsverklaring in het kader van bijzondere controleopdrachten” en de Verordening Gedragscode (VGC).

(...).”

2.4 Betrokkene heeft vervolgens per brief van 23 januari 2013 aan Projectbureau1 een mededeling (hierna: de mededeling) gedaan, luidende:

“Betreft: Project Straat1 te [plaats]

Geachte heer A,

In verband met een lopend geschil inzake de afronding van het Project Straat1 te [plaats] heeft u aan ons verzocht om een mededeling te doen inzake de geldstromen en resterende rekening courant posities voor dit project. Deze posities zijn door u opgenomen in de door ons gewaarmerkte bijlage.

Wij zijn van mening dat de specifiek opgenomen posities een juist beeld geven van de ontvangen termijnen inzake dit project en de gedane (retour)betalingen aan de heer X en Woningstichting1 (ontwikkelaar).

Ter toelichting op de door u opgestelde overzichten is wel een toelichting van belang welke uitgangspunten voor de verwerking zijn gehanteerd. Met betrekking tot het project zijn twee geldstromen te onderkennen. Een geldstroom met de externe financier, te weten Bedrijf1, van het project. Deze geldstroom heeft plaatsgevonden op basis van gefactureerde termijnen. Deze termijnen werden aangeboden aan de financier en direct aan Projectbureau1 als hoofdaannemer uitbetaald. In verband met een wijziging in de btw wetgeving zijn deze om administratieve redenen gecrediteerd, echter de geldstroom heeft overeenkomstig de voortgang plaatsgevonden. De basis voor deze geldstroom was het overzicht Prognose kosten renovatie Straat2 d.d. 2 maart 2009 welke tussen ontwikkelaar (X cs) / hoofdaannemer (Projectbureau1) en de financier (Bedrijf1) als leidend uitgangspunt van de afspraken rond dit project is gehanteerd. De formele afwikkeling middels een slotfactuur bij definitieve oplevering vindt plaats begin 2012. Dit betreft met name de facturering van de btw over de reeds vooruitontvangen (19% of 6% over € 505.999,20).

Hierdoor ontstaat een aanvullende vordering op de ontwikkelaar.

Een tweede geldstroom betreffen betalingen en ontvangsten aan de ontwikkelaar. Deze betalingen vonden plaats op basis van mondelinge afspraken. Het beeld dat uit de bankstand ontstaat is dat er afoming (onttrekking) plaatsvond van de beschikbare saldi. Bij een dreigend tekort aan liquiditeit was er sprake van stortingen. Het bedrag van de onttrekkingen overtreft het bedrag van de stortingen met € 181.470,--.

De vetgedrukte bedragen sluiten aan op de administratie van Projectbureau1 en de door ons gewaarmerkte bijlage.

Hoogachtend,

Accountantskantoor1

namens deze

Y RA

Bijlage: Overzicht bouwtermijnen en r/c stortingen inzake project Straat2 [plaats]”.

2.5 Klager en BV1 hebben bij de rechtbank 's-Gravenhage (hierna: de rechtbank) een verzoekschrift ingediend tot faillietverklaring van A in privé. A heeft tegen dit verzoek verweer gevoerd. Ten behoeve van de mondelinge behandeling van het verzoek op 24 januari 2013 is door de advocaat van A een aantal producties aan de rechtbank gezonden. Een van deze producties is de mededeling van betrokkene. Ter zitting van de rechtbank is onder meer door de advocaat van A gesteld dat Projectbureau1 voordeelingen heeft op klager en Woningstichting1, ter onderbouwing waarvan onder meer is verwezen naar de mededeling. De rechtbank heeft het verzoek van klager en BV1 bij beschikking van 31 januari 2012 afgewezen, omdat zij niet duidelijk achtte of sprake

was van pluraliteit van schuldeisers en evenmin of A verkeerde in een toestand van te hebben opgehouden te betalen.

3. De klacht

3.1 Volgens de brief van klager van 20 februari 2014 luidt de klacht dat betrokkene zonder onderzoek van de feiten en omstandigheden een onjuiste schriftelijke verklaring heeft afgegeven.

3.2 De Accountantskamer begrijpt uit het klaagschrift dat klager hierbij het oog heeft op de - hiervoor onder 2.4 weergegeven – mededeling van betrokkene, die in diverse opzichten een deugdelijke grondslag zou ontberen.

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 op de registeraccountants (oud, hierna: Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is 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 de Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 1 januari 2014, worden getoetst aan de toen vigerende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

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

4.4.1 Door klager is met betrekking tot de litigieuze mededeling van betrokkene onder meer gesteld dat daarin een vordering en een aannemingsovereenkomst die niet bestaan worden geconstateerd en voorts, dat er meer onjuiste stellingen staan in die mededeling, die vrijwel zeker door Projectbureau1 en/of haar advocaat is opgesteld en vervolgens - zonder eigen onderzoek - door betrokkene is ondertekend.

4.4.2 Van de zijde van betrokkene is in het verweerschrift tegen de klacht onder meer (met weglating van de gebruikte nummering) het volgende ingebracht.

“(…) Betrokkene heeft zelf onderzoek verricht en zelf de resultaten daarvan vastgelegd in zijn brief van 23 januari 2012 aan Projectbureau1

Projectbureau1 had aan Accountantskantoor1 in de persoon van betrokkene opdracht gegeven tot controle van de specifiek financiële overzichten inzake de geldstromen en posities inzake het project Straat1 te [plaats]. Daartoe diende (1) onderzocht te worden

of de ontvangen bouwtermijnen onderbouwd waren met verzonden facturen aan de hypotheekverstrekker/ontwikkelaar en met relevante voortgangsrapportages. Voorts diende

(2) onderzocht te worden of de ontvangen en betaalde retourbetalingen aan de heer X/Woningstichting1 overeenkwamen met de bancaire af- en bijschrijvingen. De overzichten in verband hiermee dienden aangesloten te worden op de gevoerde financiële administratie van Projectbureau1. Daarnaast zou betrokkene onderzoeken (3) of de door Projectbureau1 opgestelde financiële overzichten voorzien waren van een toelichting met betrekking tot de gehanteerde uitgangspunten.

Ten aanzien van (1): door zijn onderzoek heeft betrokkene vastgesteld dat de ontvangen bouwtermijnen onderbouwd waren met verzonden facturen aan de Hypotheekverstrekker1 en dat relevante voortgangsrapportages voorhanden waren. Ter illustratie worden als productie 5 overgelegd kopieën van facturen in verband met de 2e en 7e bouwtermijn, voorzien van de daarop betrekking hebbende voortgangsrapportages. Deze facturen werden door Projectbureau1 opgesteld en aan Woningstichting1 gezonden. Deze leidde de facturen vervolgens door naar de Hypotheekverstrekker1. Deze laatste betaalde vervolgens de factuurbedragen (zonder BTW) door aan Projectbureau1, die op haar beurt onderaannemers, werklieden, schilders e.d. betaalde. Ten aanzien van opdrachtonderdeel (1) kan geconcludeerd worden dat de verklaring van betrokkene juist is.

In het kader van opdrachtonderdeel (2) heeft betrokkene vastgesteld dat de betaalde betalingen aan de heer X/Woningstichting1 overeenkwamen met de bancaire af- en bijschrijvingen en dat de financiële overzichten aangesloten konden worden op de door Projectbureau1 gevoerde financiële administratie. Ook ten aanzien van dit onderdeel kan

geconcludeerd worden dat de verklaring van betrokkene juist is.

Betrokkene heeft bij zijn onderzoek ook geconstateerd dat Projectbureau1 telkens daags na het versturen van de facturen aan Woningstichting1 een creditfactuur voor hetzelfde bedrag aan Woningstichting1 stuurde. Zoals Projectbureau1 in haar Letter of Representation d.d. 23 januari 2012 (productie 6) aan betrokkene bevestigd heeft, vond die creditering plaats in overleg tussen Woningstichting1 en Projectbureau1, in verband met tijdelijk gewijzigde BTW-wetgeving, zulks op instigatie van klager naar aanleiding van een aan hem op 19 november 2010 door Accountantskantoor2 gezonden artikel "Vragen en antwoorden verlaagd btw-tarief op arbeidskosten bij renovatie en herstel van woningen". De creditering werd uiteindelijk door de slotfactuur d.d. 2 januari 2012 van Projectbureau1 aan Woningstichting1 opgeheven. De BTW staat nog steeds gereserveerd in het bouwdepot.

Ten aanzien van opdrachtonderdeel (3) heeft betrokkene impliciet een toelichting op de gehanteerde uitgangspunten voor de financiële overzichten afgeleid uit de aangetroffen feiten en omstandigheden, zoals de facturen, voortgangsrapportages en betalingen aan onderaannemers en derden. Deze uitgangspunten heeft hij getoetst, onder andere door overleg met de accountant van Projectbureau1 en Projectbureau1 heeft de juistheid van de gehanteerde uitgangspunten bevestigd in voornoemde Letter of Representation.

Het resultaat van de evaluatie van het algehele beeld van de daartoe opgestelde specifieke financiële overzichten (zoals gehecht aan de brief van 23 januari 2012, door klager gehecht

aan zijn klaagschrift bij bijlage 3) was, dat de overzichten een juiste beeld gaven, gegeven

de gehanteerde uitgangspunten.

Uit het klaagschrift blijkt dat klager betrokkene verwijt in zijn mededeling van 23 januari 2012 vastgesteld te hebben dat hij c.q. Woningstichting1 een schuld heeft aan Projectbureau1, enerzijds op basis van een rekening-courantovereenkomst, anderzijds op basis van een aannemingsovereenkomst. Hieronder zal betrokkene dit verwijt weerspreken en zijn verweer toelichten.

Rekening-courant

Betrokkene heeft in zijn brief van 23 januari 2012 aan Projectbureau1 de door hem aangetroffen geldstromen beschreven. Hij heeft niet met zoveel woorden aangegeven dat er sprake was van een rekening-courant overeenkomst, zoals klager in het klaagschrift suggereert. Er was geen sprake van een (schriftelijke) rekening-courant overeenkomst. De door betrokkene bij zijn onderzoek geconstateerde over en weer bestaande schulden, zijn door Projectbureau1 in de vorm van een rekening-courant geadministreerd (zie de in de balans per 31 december 2011 onder vlottende activa opgenomen rekening-courantpositie van X/Woningstichting1, productie 7: concept jaarcijfers 2011).

Aannemingsovereenkomst

Uit het klaagschrift blijkt dat klager betwist dat er sprake was van een aannemingsovereenkomst en zijn verbazing uitspreekt over de kwalificatie van Projectbureau1 als hoofdaannemer. Om met dit laatste te beginnen: op de voorpagina van de aannemingsovereenkomst tussen Projectbureau1 en onderaannemer BV2, waarvan klager zelf een kopie heeft overgelegd bij zijn klaagschrift d.d. 12 maart 2012 bij de Klachtencommissie NIVRA-NOvAA, staat met zoveel woorden vermeld dat Projectbureau1 hoofdaannemer is voor de verbouwing van het complex Straat1 te [plaats]. Klager lijkt voorts te miskennen dat voor de totstandkoming van een overeenkomst tot aanneming van werk geen vormvereiste geldt (artikel 7: 750 jo 3: 37 lid 1 BW), zodat de aannemingsovereenkomst ook mondeling tot stand gekomen kan zijn en overigens uit feitelikheden afgeleid kan worden, hetgeen betrokkene gedaan heeft.

De werkzaamheden die Projectbureau1 verricht heeft, hadden direct betrekking op de stoffelijke verwerkelijking van een bouwplan, waarbij het tot stand brengen en oplevering van het werk voorzien waren, een en ander buiten dienstbetrekking en tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld (artikel 7: 750 lid 1 BW).

Aanwijzingen voor het aannemen van een overeenkomst tot aanneming van werk zijn voorts te vinden in de omschrijving op de aan Woningstichting1 gezonden facturen (productie 5). Hier staat met zoveel woorden vermeld dat er sprake is van een regieovereenkomst, een species van de overeenkomst van aanneming van werk, waarbij geen vaste prijs is afgesproken: "Hierbij brengen wij u in rekening wegens aanneming in regie van de verbouwing van de appartementen (...)". Voorts blijkt dit uit de aan die facturen gehechte specificaties van de bouwtermijnen, waarop staat dat de prijs bestaat uit een vergoeding voor de werkelijke uitvoeringskosten van het werk, verhoogd met een opslag voor algemene kosten en voor winst. (...)

Betrokkene is van mening dat hij zijn opdracht op zorgvuldige en deskundige wijze heeft uitgevoerd en dat zijn werkzaamheden de toets aan de VGC kunnen doorstaan. Uit zijn reactie op het klaagschrift, zoals hiervoor weergegeven, blijkt welke werkzaamheden betrokkene heeft uitgevoerd, welke geldstromen, bankafschriften, administratie, facturen, voortgangsoverzichten en contracten hij heeft aangetroffen en welke conclusies hij na onderzoek hiervan en overleg met zijn opdrachtgever en diens onafhankelijke accountant heeft getrokken en heeft kunnen trekken. (...)"

Ter zitting heeft betrokkene onder meer nog verklaard dat hij wist dat hij de onderhavige opdracht kreeg in verband met een gerechtelijke procedure die als achtergrond had het geschil tussen A/Projectbureau1 en klager/Woningstichting1) en dat de bijlage bij zijn mededeling van 23 januari 2012, te weten het "Overzicht bouwtermijnen en R/c stortingen inzake project Straat2 [plaats]", door Projectbureau1 zelf was opgesteld en dat hij dus bij zijn onderzoek de uitgangspunten van A/Projectbureau1 had gehanteerd.

4.4.3 De Accountantskamer overweegt ten aanzien van een en ander het volgende.

4.4.3.1 Wat er ook zij van hetgeen namens betrokkene bij verweerschrift is gesteld, vast staat dat de derde alinea van de mededeling van betrokkene van 23 januari 2012 slechts op van A afkomstige informatie berust, waardoor niet uitgesloten kan worden dat de mededeling voor zover deze inhoudt dat er een (aanvullende) vordering op Woningstichting1 ontstaat, een deugdelijke grondslag ontbeert. Daardoor heeft betrokkene gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-130 van de VGC. Daarbij komt nog dat een accountant op grond van artikel A-120.2 van de VGC iedere situatie die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt, vermijdt. Door - op de hoogte zijnde van het geschil tussen A en klager - alleen op basis van door A/Projectbureau1 verstrekte informatie te concluderen: "*Hierdoor ontstaat een aanvullende vordering op de ontwikkelaar*", heeft betrokkene zich niet aan deze gedragsregel gehouden. Denkbaar was geweest dat betrokkene zich, om deze bedreiging voor zijn oordeelsvorming weg te nemen, tot zijn opdrachtgeefster had gewend om na te gaan of deze ermee kon instemmen dat hij zich verstond met klager of diens accountant. Gezien het vorenstaande heeft betrokkene ook gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel 'objectiviteit' als bedoeld in artikel A-100.4 onder b. en nader uitgewerkt in hoofdstuk A-120 van de VGC. Dat klemt te meer nu betrokkene wist of kon vermoeden dat zijn oordeel (mede) ten grondslag zou worden gelegd aan het standpunt van A in het geschil met klager, en door de rechter in diens oordeelsvorming over het faillissementsverzoek zou kunnen worden betrokken. In een dergelijke situatie moet de accountant volgens vaste jurisprudentie van de Accountantskamer, ook als hij een partijbelang dient, ervoor zorgdragen dat hij met zijn oordeel de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet belemmert. Ook vanuit dit perspectief bezien is betrokkene door in de mededeling op te nemen dat er een (aanvullende) vordering op Woningstichting ontstaat, tekortgeschoten in de naleving van dit beginsel.

4.4.3.2 Voorts zou betrokkene, blijkens de in de onderhavige procedure overgelegde (en hiervoor onder 2.3 vermelde) opdrachtbevestiging, zijn controle verrichten "*in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder Standaard 800*". Wat daarvan ook is uitgekomen, de Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene er beter aan had gedaan de onderhavige opdracht te verrichten aan de hand van het Stramien voor Assurance-opdrachten en overeenkomstig NVCOS 805 of - liever - NVCOS 3000 en dat hij er vervolgens blijk van had gegeven dat hij zijn werkzaamheden en de resultaten daarvan aan die standaard had getoetst, maar in elk geval verdiende het de voorkeur dat betrokkene *in zijn mededeling* had gerefereerd aan de bij de opdracht gehanteerde standaard.

4.4.3.3 Met de hiervoor geconstateerde schendingen van de fundamentele beginselen "objectiviteit" en 'deskundigheid en zorgvuldigheid' dient de klacht in zoverre gegrond te worden verklaard.

4.5 Als de Accountantskamer (een onderdeel van) een klacht geheel of gedeeltelijk gegrond verklaart, kan zij een maatregel opleggen. Bij de keuze van de op te leggen maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzui- men en de omstandigheden waaronder deze zijn begaan. Meegewogen wordt ook of de betrokken accountant al eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld. In deze zaak acht de Accountantskamer, alles afwegend, de maatregel van waarschuwing passend en gebo- den.

4.6 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 van **waarschuwing** aan betrokkene op;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba, na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging ervan door de voorzitter van de Accountantskamer, ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers bedoeld in artikel 1, onder i. Wtra voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.
- verstaat dat betrokkene, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid, Wtra het door klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klager vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. A.D.R.M. Boumans en mr. H. de Hek (rechterlijke leden), P. Mansvelder RA en P. van de Streek AA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers (secretaris), en uitgesproken in het openbaar op 5 september 2014.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorga- nisatie 2004, kunnen klager en betrokkenedan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indie- nen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, Postbus 20021,

2500 EA Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.