

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/318 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 14/318 Wtra AK van 23 februari 2015 van

de besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid

1) X1 B.V.,

2) X2 B.V.,

3) X3 B.V.,

4) X4 B.V.,

alle gevestigd te [plaats],

en

5) X5,

wonende te [woonplaats],

K L A G E R S,

raadvrouw: mr. A.E. van der Wal,

t e g e n

drs. Y,

registeraccountant,

kantoorhoudende te [plaats],

B E T R O K K E N E,

raadsman: mr. B. van Zelst.

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 5 februari 2014 ingekomen klaagschrift van dezelfde datum, met bijlagen;
- een op 3 april 2014 ontvangen aanvulling op het klaagschrift van dezelfde datum, met bijlagen;

- het op 2 juni 2014 ingekomen verweerschrift, gedateerd 28 mei 2014, met bijlagen;
- de op 26 juni 2014 (per e-mail) en op 30 juni 2014 (per post) ingekomen brief van de opvolgend raadslieden van betrokkene, gedateerd 26 juni 2014, met bijlagen;
- een op 25 juli 2014 (per e-mail) en op 28 juli 2014 (per post) ingekomen aanvullend verweerschrift, gedateerd 25 juli 2014, met bijlagen;
- de op 22 augustus 2014 (per e-mail) en op 25 augustus 2014 (per post) ingekomen repliek van klagers, gedateerd 22 augustus 2014, met bijlagen;
- de op 22 september 2014 (per e-mail) en op 23 september 2014 (per post) ingekomen brief van de raadsman van klagers, met als bijlagen een zestal nadere producties bij het klaagschrift.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 3 oktober 2014, waar aanwezig waren - aan de zijde van klagers - klager sub 5) mede als vertegenwoordiger van klaagsters 1) tot en met 4), tot bijstand vergezeld van zijn raadvrouw mr. A.E. van der Wal, advocaat te Amsterdam, en - aan de zijde van betrokkene - drs. Y RA in persoon, vergezeld van zijn raadsman mr. B. van Zelst, advocaat te Amsterdam.

1.3 Op genoemde zitting hebben partijen hun standpunten doen toelichten en/of toegelicht en doen antwoorden en/of geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkene is sinds 16 oktober 1991 ingeschreven in het accountantsregister en is thans als openbaar accountant verbonden aan [A] Registeraccountants te [plaats].

2.2 [X1] B.V. (klaagster sub 1, hierna: [X1]) houdt zich bezig met het beheer en onderhoud van drinkwaterinstallaties en de technische advisering daaromtrent. [X2] B.V. (klaagster sub 2, hierna: [X2]), [X3] B.V. (klaagster sub 3, hierna: [X3]), en [B] B.V. (hierna: [B]) zijn dochtervennootschappen van [X1]. [X4] B.V. (klaagster sub 4, hierna: [X4]) is thans de enige aandeelhoudster van [X1].

2.3 Tot 27 januari 2010 werden de aandelen in [X2], [X3] en [B] (direct of indirect) gehouden door een aantal rechtspersonen, onder wie [C] B.V. (een vennootschap van [D], hierna respectievelijk [C] en [D]), [E] B.V. (een vennootschap van [F], hierna respectievelijk [E] en [F]) en [G] Beheer B.V. en [H] Beheer B.V. (twee vennootschappen van [I]; hierna: [I], [G] Beheer en [H] Beheer).

2.4 Op enig moment in 2009 heeft [I] te kennen gegeven de onderneming te willen verlaten. [F], [D] en [X5] (klager sub 5) hebben besloten de onderneming gezamenlijk voort te zetten in een gewijzigde vorm, in het kader waarvan [E] en [C] samen met [X4] [X1] als nieuwe holding zullen oprichten.

2.5 Vooruitlopend daarop heeft het bureau [J] te [plaats] (hierna: [J]) een 'quick scan' waardebeoordeling van alle aandelen in [X2] en [X3] uitgevoerd. Eind mei 2009 heeft [J] op basis van door [G] Beheer en [E] verstrekte informatie de waarde van de aandelen [X2] per 31 december 2008 bepaald op een bedrag van € 3.980.000 en de waarde van de aandelen [X3] op € 2.624.000.

2.6 Op 14 augustus 2009 hebben [G] Beheer, [H] Beheer, [C] en [X4] schriftelijk een intentieverklaring afgelegd, waarin (met het oog op de intentie van [C], [E] en [X4] om [X1] op te richten, dat als koper van de aandelen in [X2], [X3] en [B] zal optreden) staat vermeld dat de koopsom voor de aandelen [X2] en [X3] bestaat uit een vast bedrag van € 2.200.000 en een variabel bedrag van minimaal € 0 en maximaal € 400.000. Artikel 1.2 van deze Intentieverklaring luidt:

“De transactie zal economisch effect hebben per 1 januari 2009 (de "Effectieve Datum"). [G] Beheer, [E] en [C] staan, voor zover zij aandeelhouder zijn in de betreffende vennootschap, ervoor in dat de [X2], [X3] en [B] vanaf de Effectieve Datum tot de Leveringsdatum geen verplichtingen zijn aangegaan en zullen aangaan die buiten de normale of gebruikelijke bedrijfsvoering van de Vennootschappen vallen zonder, vanaf ondertekening van deze intentieverklaring, voorafgaande goedkeuring van Kopers (waaronder eveneens goedkeuring per e-mail wordt verstaan). De op 7 en 8 juli 2009 per e-mail verstrekte prognoses 2009 voor [X3] en [X2] zijn daarbij leidend voor de stand van zaken bij de overdracht (. .)”

2.7 Op 23 oktober 2009 is een tweede intentieverklaring afgelegd, inhoudend dat [C] en [E] teneinde hun verplichting tot volstorting van hun aandelen in [X1] na te komen, hun aandelen in [X2], [X3] en [B] zullen overdragen aan [X1].

2.8 Betrokkene heeft de halfjaarcijfers met toelichting per 30 juni 2009 van [X2], [X3] en [B] beoordeeld. Naar aanleiding hiervan heeft betrokkene op 30 november 2009 voor elk van deze vennootschappen een verklaring van oordeelonthouding afgegeven. In de desbetreffende verklaringen (hierna: de beoordelingsverklaringen) is als onderbouwing van de oordeelonthouding opgenomen de vaststelling dat de projectadministratie (bij [X2] en [X3]) respectievelijk de voorraadadministratie (bij [B]) onvoldoende geschikt is om de omzet en kostprijs omzet (bij [X2] en [X3]) respectievelijk de voorraadwaarde (bij [B]) te kunnen beoordelen, waardoor niet kon worden vastgesteld of er eventueel correcties noodzakelijk waren met betrekking tot de verantwoorde omzet en kostprijs omzet (bij [X2] en [X3]) respectievelijk met betrekking tot de voorraadwaarde en de verantwoorde kostprijs omzet (bij [B]). De verklaringen sluiten af met: “Gelet op hetgeen wij hiervoor in de paragraaf 'Onderbouwing van de onthouding van een conclusie' hebben vermeld, hebben wij geen informatie kunnen verkrijgen die voldoende en geschikt is om op basis daarvan tot een conclusie te komen. Dientengevolge verstrekken wij geen enkele zekerheid.”

2.9 Op 25 november 2009 heeft [I] een aantal stukken aan een medewerker van betrokkene gezonden, waaronder de "Notulen Algemene vergadering van aandeelhouders" van [X3], gedateerd 1 december 2008, en ondertekend door [D] en [I]. In deze notulen is onder punt 2 opgenomen:

“Dit jaar zal er in december 2008 en in de loop van 2009 een interim dividenduitkering van € 360.000,00 voor de aandeelhouder [C] B.V. en zal worden uitgekeerd van het jaar 2008 en tevens een interim dividend van € 180.000,00 aan de aandeelhouder [G] Beheer B.V. en € 180.000,00 aan de aandeelhouder [E] B.V.”

2.10 Op 13 januari 2010 heeft betrokkene een inbrengverklaring bij oprichting van [X1] (een verklaring ex artikel 2:204a BW) afgegeven, luidende:

“(..)

Oordeel

Wij zijn van oordeel dat de waarde van de in de beschrijving weergegeven voorgenomen inbreng, zoals beschreven naar de toestand per 23 oktober 2009, bij toepassing van in Nederland in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingmethoden, welke in de beschrijving zijn vermeld, ten minste gelijk is aan het bedrag van de stortingsplicht ad € 1.890.000 waaraan met de voorgenomen inbreng moet worden voldaan, waarbij in het kader van deze voorgenomen inbreng het agio niet in het bedrag van de stortingsplicht is begrepen.”

2.11 [X1] is opgericht op 21 januari 2010. Op die datum hebben [C] en [E] de door hen gehouden aandelen in [X2], [X3] en [B] ten titel van inbreng overgedragen aan [X1].

2.12 [X1] heeft de aandelen van [G] Beheer en [H] Beheer in [X2], [X3] en [B] gekocht. De koopsom bestond uit een vaste component van € 2.200.000 en een variabele component van maximaal € 400.000. Op 27 januari 2010 zijn de aandelen in de dochtervennootschappen aan [X1] geleverd.

2.13 [X1] en [X4] hebben in maart 2011 een civiele procedure aanhangig gemaakt tegen [G] Beheer en [H] Beheer verband houdend met de in 2.12 vermelde aandelentransactie. Eind 2011 is [C] uitgetreden uit de [X1]. In september 2012 heeft [X4] de aandelen van [E] overgenomen. Alle klaagsters hebben nadien een civiele procedure aanhangig gemaakt tegen [G] Beheer, [C] en [E] en tegen de natuurlijke personen die deze rechtspersonen beheersen.

2.14 [X1] heeft de opdracht aan (het kantoor van) betrokkene begin 2013 beëindigd. Het kantoor van betrokkene is bij vonnis van de voorzieningenrechter van de rechtbank Amsterdam van 7 januari 2014 op vordering van [X1] veroordeeld tot afgifte van een aantal stukken uit het dossier betrekking hebbend op [X1], [X2], [X3] en [B].

2.15 In 2012 heeft [X1] aan [K] Accountants & Consultants (hierna: [K]) opdracht gegeven om onderzoek te doen naar de vraag of [X1] een te hoge koopsom heeft betaald voor de aandelen in de dochtermaatschappijen. Als resultaat van de werkzaamheden ingevolge die opdracht heeft [K] op 2 oktober 2012 een NVCOS 4400-rapportage (met feitelijke bevindingen, zonder conclusies) uitgebracht, ondertekend door [L] RA en drs. [M] RA.

3. De klacht

3.1 De klacht houdt in dat het beroepsmatig handelen van betrokkene in strijd is geweest met wet- en regelgeving en dat er van een goede uitoefening van het accountantsberoep ten aanzien van klagers geen sprake is geweest.

3.2 Aan deze klacht zijn de volgende verwijten ten grondslag gelegd:

I. De door betrokkene beoordeelde (half)jaarrekening 2009 van [X3] bevat onjuistheden (klaagschrift § 37 t/m 40).

II. Betrokkene heeft nagelaten klagers, althans klager sub 5), te informeren over de situatie bij [X2] en [X3] en hij heeft de in 2009 gedane onttrekkingen, die met behulp van geantedateerde facturen en andere documenten ten laste van 2008 zijn

gebracht, in de jaarrekening over 2008 opgenomen (klaagschrift § 69 en 70). In dit verband heeft betrokkene:

- a. het antedateren van een dividendbesluit gefaciliteerd (klaagschrift § 41 t/m 55);
- b. facturen voor managementfees geaccepteerd, terwijl hij wist dat ze geantedateerd en vals waren (klaagschrift § 56 t/m 62);
- c. het zakelijk boeken van privétransacties toegestaan (klaagschrift § 63 t/m 68).
 - III. Betrokkene heeft ondeugdelijke beoordelings- en inbrengverklaringen afgegeven (klaagschrift § 71 t/m 82).
 - IV. Betrokkene heeft een dossier niet overgedragen (klaagschrift § 83 t/m 86).
 - V. Betrokkene heeft zijn geheimhoudingsplicht geschonden (klaagschrift § 87 t/m 90).

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 van de 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 tuchtspraak 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.

4.2.1 Namens betrokkene is in het op 2 juni 2014 ingekomen verweerschrift allereerst betoogd dat de klacht niet-ontvankelijk dan wel ongegrond moet worden verklaard omdat klagers ten onrechte de interne klachtenprocedure bij de organisatie waarbij betrokkene werkzaam is, en het klachttraject bij de Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants hebben overgeslagen.

4.2.2 Dit verweer is kennelijk ingegeven door het bepaalde in artikel 22, derde lid, Wtra, luidende:

“(...) In het klaagschrift wordt vermeld of de klacht is voorgelegd aan de organisatie waarbinnen de betrokken accountant werkzaam is, of aan een klachten- of geschillencommissie waarbij deze organisatie aangesloten is. Indien de klacht niet is voorgelegd, worden de redenen daarvoor in het klaagschrift vermeld.(...)”

4.2.3 In het klaagschrift van 5 februari 2014 staat dienaangaande vermeld:

“De klachten over het beroepsmatig handelen van [Y] zijn niet voorgelegd aan het kantoor [A] omdat klagers daarvan helemaal niets verwachten. De heer [X5] heeft namelijk eind januari 2013 al eens telefonisch contact gezocht met de heer [N], volgens de website de functionaris met wie contact moet worden opgenomen als er klachten zijn over de dienstverlening. De klacht over het functioneren van [Y] - als gevolg waarvan klagers de betaling van de openstaande facturen hadden opgeschort - is niet behandeld. Integendeel: [Y] heeft gedreigd met beslaglegging dan wel het aanvragen van een faillissement indien de facturen niet zouden worden voldaan. Evenmin zijn de klachten voorgelegd aan de Klachtencommissie Nba. De reden daarvoor is dat klagers gelet op

de ernst van de aan [Y] gemaakte verwijten van oordeel zijn dat de Accountantskamer daarover dient te oordelen.”

4.2.4 De Accountantskamer stelt vast dat klagers hiermee hebben voldaan aan het bepaalde in de laatste hiervoor onder 4.2.2 geciteerde volzin van artikel 22, derde lid, Wtra. Niet valt in te zien waarom de klacht niet-ontvankelijk of ongegrond zou moeten worden verklaard op grond van het daartoe namens betrokkene aangevoerde; dat betoog vindt immers geen steun in het recht. Het verweer wordt mitsdien verworpen.

4.3 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 in die periode geldende 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.

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

4.5.1 Met betrekking tot het klachtonderdeel onder I. is namens betrokkene in het aanvullend verweerschrift van 25 juli 2014 gesteld dat dit klachtonderdeel reeds afstuit op het feit dat betrokkene de halfjaarcijfers over 2009 van [X3] niet heeft samengesteld of gecontroleerd, maar heeft beoordeeld, en naar aanleiding daarvan een verklaring van oordeelonthouding heeft afgegeven met de onder 2.8 opgenomen motivering. Juist omdat betrokkene geen voldoende zekerheid omtrent de juistheid van deze cijfers kon verkrijgen, heeft betrokkene die zekerheid met deze verklaring ook niet verstrekt. Klagers hebben dat kennelijk niet begrepen, maar dat valt betrokkene niet te verwijten, aldus betrokkene.

4.5.2 Dit verweer berust enerzijds kennelijk op een misverstand en anderzijds op een misvatting, en wordt daarom gepasseerd. Daartoe is als volgt overwogen.

4.5.3 Er moet hier sprake zijn van een misverstand, nu in een vaststellingsovereenkomst van 14 mei 2013 (productie 8 bij het klaagschrift) tussen het kantoor van betrokkene en klaagster sub 1) staat vermeld dat het kantoor van betrokkene in de periode van voorjaar 2006 tot en met december 2012 als accountant in opdracht van [X1] en de vennootschappen die [X1] in 2010 heeft overgenomen, te weten [X2], [X3] en [B], werkzaamheden heeft verricht, bestaande uit het voeren van de administratie, het doen van fiscale aangiften, het geven van adviezen, het uitvoeren van specifieke opdrachten en *het samenstellen en controleren van jaarrekeningen*. De jaarrekening van [X3] over 2008 met een door betrokkene ondertekende samenstellingsverklaring gedateerd 6 augustus 2009, bevindt zich onder de bij het verweerschrift van 28 mei 2014 gevoegde stukken (bijvoorbeeld als productie 6 bij productie 1). Daarbij komt dat in het rapport van [K] van 2 oktober 2012 is vermeld dat bij het onderzoek van [K] gebruik is gemaakt van onder meer deze jaarrekening, van de jaarrekening van [X2] over 2008 en de jaarrekeningen van beide vennootschappen over de jaren 2009 en 2010, die volgens die vermelding alle zijn voorzien van samenstellingsverklaringen van het kantoor van betrokkene. Bovendien heeft betrokkene zelf ter zitting verklaard dat hij vanaf 2006 de jaarrekeningen van genoemde vennootschappen heeft samengesteld.

4.5.4 De misvatting, waarvan dit verweer blijkt geeft, heeft betrekking op de strekking van een beoordelingsverklaring van oordeelonthouding. Anders dan betrokkene kennelijk meent, ontslaat het afgeven van een verklaring van oordeelonthouding de beoordelend accountant niet van de verplichting om onderzoek te doen naar afwijkingen van materieel belang en - bij het uitblijven van een correctie - het afgeven van een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring. Anders geformuleerd: het afgeven van een verklaring van oordeelonthouding impliceert dat aan de accountant ook is gebleken dat er geen gronden zijn voor het afgeven van een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring. Hoewel betrokkene voor deze implicatie kennelijk geen oog heeft gehad, mag zijn verklaring van oordeelonthouding door de gebruikers van deze halfjaarcijfers wel zo worden opgevat.

4.5.5 Klagers hebben ter onderbouwing van de verwijten waarop klachtonderdeel I stoelt, verwezen naar enerzijds de bevindingen van [K] in het rapport van 2 oktober 2012 en anderzijds naar stukken uit het dossier van betrokkene die ten grondslag liggen aan de beoordelingsverklaringen van 30 november 2009. De Accountantskamer stelt vast dat in de halfjaarcijfers 2009 van [X3] ten onrechte een bate van € 754.721 is opgenomen betreffende gefactureerde omzet op projecten, die al ultimo 2008 als gereed zijn aangemerkt, welk bedrag derhalve als nog te factureren omzet in de balans ultimo 2008 had moeten worden opgenomen. Voorts is in de halfjaarcijfers van [X3] geen rekening gehouden met een aanzienlijke creditering kort na balansdatum die op 30 november 2009 bekend had kunnen zijn. Op 17 juli 2009 is namelijk een factuur ten bedrage van € 69.847,80 (van 30 juni 2009) aan het COA gecrediteerd. Dit bedrag is als bate begrepen in de cijfers over het eerste halfjaar van 2009, maar is 17 dagen later weer gecrediteerd. De halfjaarcijfers hadden daarom met dat bedrag gecorrigeerd moeten worden. Ten slotte is ook het verwijt dat in de halfjaarcijfers de kosten van de post onderhanden werk, voor zover het gaat om intercompany-omzet, ten onrechte niet zijn opgenomen, niet betwist. Betrokkene heeft met een en ander doen blijken van een onvoldoende professioneel-kritische instelling. Dat levert op een schending van het fundamentele beginsel 'deskundigheid en zorgvuldigheid' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC. Klachtonderdeel I. moet dan ook in zoverre gegrond worden verklaard.

4.5.6 Het mede aan klachtonderdeel I. ten grondslag gelegde verwijt dat in de door betrokkene gemaakte overzichten van transacties tussen de werkmaatschappijen van de [X2] groep onjuiste informatie is opgenomen, is onvoldoende toegelicht en klachtonderdeel I. is in zoverre dan ook ongegrond te achten.

4.6.1 Tegen klachtonderdeel II. aanhef en onder a., b. en c. is namens betrokkene - onder meer - ingebracht:

- dat niet [J] en/of klagers sub 2) en sub 5) opdrachtgever(s) van betrokkene was/waren (maar [X3], [B] en [X2]) en dat betrokkene jegens anderen dan zijn opdrachtgevers gehouden was tot geheimhouding, zodat het hem dus niet was toegestaan om - zonder een specifieke machtiging van zijn opdrachtgever - informatie te verstrekken aan derden, hetgeen (juist) niet anders was in de situatie dat de betreffende derde met de opdrachtgevers in onderhandeling was over een transactie;
- dat de nu door klagers als verrassing gepresenteerde dividendbesluiten reeds zijn verwerkt in de jaarrekeningen van [X2] en [X3] over 2008 die in augustus 2009 -

bijna een halfjaar vóór de transactie - aan klager sub 5) en [J] ter beschikking zijn gesteld;

- dat een dividendbesluit zeer wel (mondeling) kan zijn genomen alvorens het besluit op een later moment - al dan niet in het kader van een overname - op schrift wordt gesteld;

- dat betrokkene niet de minste reden had te vermoeden dat de voormalig aandeelhouders dividendbesluiten over 2008 hadden geantedateerd of zouden hebben willen antedateren, nu die besluiten zagen op het uitkeren van dividenden die reeds in de in augustus 2009 aan klagers sub 2) en sub 5) opgeleverde jaarrekeningen waren genoemd;

- dat, voor zover de voormalig aandeelhouders de dividendbesluiten al zouden hebben geantedateerd - hetgeen nog door geen enkele van de door klagers aangezochte rechters is vastgesteld -, er geen grond is voor de stelling dat betrokkene zich daarvan bewust was of had moeten zijn;

- dat ook de door klagers bedoelde managementfees reeds waren opgenomen in de vóór het ondertekenen van de onder 2.6 bedoelde intentieverklaring bij klagers sub 2) en sub 5) bekende jaarrekeningen 2008 en dat betrokkene ook ten aanzien van die managementfees niet bekend is met beweerde antedateringen;

- dat klagers betrokkene ten onrechte verwijten dat hij facturen voor die managementfees heeft geaccepteerd, terwijl hij wist dat deze vals waren en dat zij dit verwijt ook niet hebben onderbouwd;

- dat klagers ook ten aanzien van het aan betrokkene gemaakte verwijt dat hij op geantedateerde facturen steunende privé-onttrekkingen zou hebben gefaciliteerd, een onjuist beeld schetsen door twee verschillende kwesties met elkaar te verwarren en dat te dezen heeft te gelden:

- o dat betrokkene niet bekend was met de discussie in de e-mailcorrespondentie tussen [I], [F] en [D], beschreven in de paragrafen 63-67 van het klaagschrift, waarin zou worden gesproken over het op het COA-project wegboeken van privéuitgaven en voorts, dat hij ook niet de geadresseerde van de e-mails is;

- o dat de in de paragrafen 68 e.v. van het klaagschrift besproken e-mail-correspondentie niets te maken heeft met de (kennelijk) tussen de voormalig aandeelhouders gevoerde correspondentie over het COA-project;

- o dat deze laatste e-mails, waarvan betrokkene wél geadresseerde is, de verbouwkosten betreffen van één van de panden waarin [X2] was gevestigd, die op een of andere wijze tussen [I] en [F] - althans hun vennootschappen - moesten worden gecompenseerd, alsmede enkele andere werkzaamheden;

- o dat in dát verband managementfees zijn gefactureerd door [E] en dat de als bijlage 29 bij het klaagschrift gevoegde e-mail van betrokkene daarover gaat.

4.6.2 In hun repliek hebben klagers niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene ten tijde van het afgeven van de samenstellingsverklaring bij de jaarrekening van [X3] en die van [X2] over 2008 wist of kon weten dat de dividendbesluiten geantedateerd en de facturen voor de managementfees geantedateerd en vals waren. Klagers hebben ook niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene later wel heeft geweten dat de dividendbesluiten geantedateerd waren en de facturen voor de managementfees geantedateerd en vals. Daarvan uitgaande kan in het midden worden gelaten of betrokkene klagers, althans klager sub 5), over een en ander had moeten informeren. Ook het verwijt dat betrokkene het zakelijk boeken van privétransacties heeft toegestaan, is in het licht van het verweer van betrokkene, onvoldoende onderbouwd. Klachtonderdeel II. moet daarom ongegrond worden verklaard.

4.7.1 Met betrekking tot klachtonderdeel III., inhoudende het verwijt dat betrokkene ondeugdelijke beoordelings- en inbrengverklaringen heeft afgegeven, heeft betrokkene desgevraagd ter zitting - onder meer - verklaard:

(aangaande de beoordelingsverklaringen)

- dat hij de halfjaarcijfers van [X3], [B] en [X2] over 2009 heeft samengesteld en beoordeeld;
- dat de bevindingen aangaande die cijfers, vermeld op de pagina's 9 en 17 van de hiervoor onder 2.14 bedoelde rapportage van [K], slechts bevindingen zijn en niet op controle zijn gebaseerd;
- dat het onderhanden werk bij [X3] hem door een van de directieleden was opgegeven in de vorm van een opsomming van de facturen die eigenlijk in 2008 hadden moeten zijn verstuurd en dat hij, na te hebben gevraagd naar de stand van de onderhanden projecten, dit zo heeft goed gevonden en heeft laten aansluiten met de facturen van 2009;
- dat hij - geconfronteerd met de hiervoor onder 4.5.5 vermelde aanzienlijke creditering kort na balansdatum - alleen op grond van het woord creditering nog niet vast vindt staan dat iets nog in de jaarrekening moet worden gecorrigeerd;
- dat men het ook onbegrijpelijk zou vinden als hij een beoordelingsverklaring met een oordeelonthouding zou afgeven en desalniettemin correcties op de beoordeelde cijfers zou aanbrengen;
- dat hij, ondanks het niet vermelden ervan bij de risicoanalyse in het dossier van de beoordelingsopdracht met betrekking tot [X2], uiteraard wel rekening heeft gehouden met de mogelijkheid dat de cijfers "opgepoetst" waren en dat hij ook wel "oppoetsende zaken" was tegengekomen, maar dat hij bewust niet op correctie daarvan heeft aangedrongen, omdat er toch al een verklaring van oordeelonthouding zou komen, die onder "overname-omstandigheden" als vrij stevig moet worden aangemerkt, terwijl het bij die verklaring melding maken van dergelijke zaken ten onrechte een beeld zou kunnen geven van een zekerheid die niet wordt geboden;
(en aangaande de inbrengverklaring)
- dat hij, in tegenstelling tot hetgeen staat vermeld in de opdrachtbevestiging (op de eerste pagina van het inbrengdossier), in dezen niet de Praktijkhandreiking 1101 heeft gevolgd, maar het anders heeft gedaan;
- dat hij ter zake overleg heeft gevoerd met [J], maar niet weet of daarbij NVCOS 620 in acht is genomen;
- dat hij "zo niet weet" of daarbij NVCOS 3400 in aanmerking is genomen.

4.7.2 Het namens klagers aan klachtonderdeel III. ten grondslag gelegde is hiermee niet, althans onvoldoende weersproken. Hiervoor (onder 4.5.4) is al geoordeeld dat betrokkene ervan blijk heeft gegeven dat zijn kennis omtrent de strekking van een beoordelingsverklaring van oordeelonthouding volstrekt te wensen overlaat. Gezien de hiervoor onder 4.5.5 vermelde gebreken in de cijfers per 30 juni 2009 van [X3] en gezien de eigen verklaring van betrokkene ter zitting daarover (die spoort met de bevindingen die zijn verwoord in het dossier van de beoordelingsverklaring betreffende [X2]) berusten de afgegeven beoordelingsverklaringen betreffende [X3] en [X2] op ontoereikende grondslagen. Betrokkene heeft, waar het gaat om de inbrengverklaring, erkend (en ook uit het werkprogramma in het dossier van de inbrengverklaring blijkt) dat hij bij het uitvoeren van deze opdracht de Praktijkhandreiking 1101 niet heeft gevolgd. Dat had wel van hem verlangd kunnen worden, reeds omdat hij zich daaraan in de opdrachtbevestiging heeft gecommitteerd. Maar zelfs als hij zich daartoe niet had verplicht, moet

worden vastgesteld dat betrokkene bij de uitvoering van de opdracht tot de inbrengverklaring de daarvoor geldende voorschriften niet in acht heeft genomen. Zo had hij, nu zijn verklaring over de waarde van de voorgenomen inbreng op 23 oktober 2009 blijkt het aangelegde dossier mede steunt op de onder 2.5 vermelde waardebevestigingen van de aandelen in [X2] en [X3] per eind 2008 van [J] en deze waardebevestigingen hoger uitkomen dan de tussen de partijen afgesproken koopsom van de aandelen, op grond van NVCOS 620 kenbaar (in zijn dossier) moeten vastleggen of [J] en haar werkzaamheden voor de waardebevestigingen voldoen aan de in deze standaard neergelegde vereisten. Op grond van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC (en analoog aan NVCOS 3400) had van betrokkene, nu bij de waardebevestigingen door [J] gebruik is gemaakt van de concept jaarrekeningen van [X2] en [X3] over 2008, en gezien het tijdsverloop tot het tijdstip waarop de inbrengverklaring betrekking heeft, ook geveerd kunnen worden dat hij (kenbaar) had onderzocht hoe de cijfers van deze concepten zich verhouden tot die van de definitieve jaarrekeningen en tot de intussen (onder zijn verantwoordelijkheid samengestelde en beoordeelde) halfjaarcijfers 2009. Klachtonderdeel III. moet gezien het vorenstaande gegrond worden verklaard.

4.8.1 Klachtonderdeel IV., inhoudende dat betrokkene een dossier niet heeft overgedragen, is namens klagers - onder meer en zakelijk weergegeven - als volgt toegelicht. Nadat [X1] B.V. en haar werkmaatschappijen begin januari 2013 de opdracht aan [A] beëindigt, is een eindeloze e-mailcorrespondentie ontstaan over onder andere de overdracht van de dossiers. (...) Ten aanzien van de openstaande facturen is een vaststellingsovereenkomst gesloten (...). In die overeenkomst is ook bepaald (in artikel 3) dat betrokkene binnen 10 dagen kopieën zou verstrekken van de daarin omschreven stukken. Voor het maken van die kopieën bracht [Y] een bedrag in rekening van € 750, ex btw. [Y] heeft echter geen uitvoering gegeven aan de vaststellingsovereenkomst, (...). Evenmin heeft hij meegewerkt aan goede overdracht van zijn cliënt aan een opvolgend accountant. Hij heeft voor de overeenkomst en de overdracht - in strijd met de regels - een betaling vooraf geëist. Handelingen die strijdig zijn met de belangen van klagers, zijn voormalige cliënten.

Zoals aangegeven hebben klagers een kort geding aanhangig gemaakt teneinde volledige inzage in de dossiers gevorderd. Op 10 december 2013 diende het kort geding. De voorzieningenrechter heeft partijen eerst in de gelegenheid gesteld er onderling uit te komen. Dat is helaas niet gelukt: waar betrokkene tijdens de zitting te kennen gaf te willen meewerken aan dossieroverdracht en het verstrekken van de ontbrekende stukken, bleek die bereidheid in de dagen daaropvolgend te zijn verdwenen. De voorzieningenrechter heeft op 7 januari 2014 vonnis gewezen en [Y] veroordeeld tot het verstrekken van alle bijlagen bij de reeds overgelegde e-mailcorrespondentie en van alle correspondentie van of gericht aan het kantoor van [Y] m.b.t. [X1] en de werkmaatschappijen. [Y] dient binnen 14 dagen na betekening van het vonnis aan de veroordeling te voldoen, anders wordt iedere dag een dwangsom verbeurd van € 1.000. Daarnaast is [Y] veroordeeld mee te werken aan een deugdelijke overdracht van zijn werkzaamheden aan de opvolgend accountant (...). En ook over de uitleg van het vonnis wordt nog gediscussieerd tussen klagers en [Y], terwijl [Y] niet voldoet aan de uitspraak van de voorzieningenrechter. (...). Waarom moeten voormalige cliënten gerechtelijke procedures starten tegen hun voormalige huisaccountant om te bewerkstelligen dat de accountant aan zijn verplichtingen ten aanzien van het verstrekken van stukken, het overdragen van een dossier aan en het informeren van de opvolgend accountant?

4.8.2 Van de zijde van betrokkene is hiertegen - onder meer en zakelijk weergegeven - het volgende ingebracht.

Klagers gaan voorbij aan het feit dat Betrokkene alles in het werk heeft gesteld te voorkomen (bewerkstelligen, *begrijpt de Accountantskamer*) dat bedoelde vaststellings-overeenkomst zou worden nagekomen. Hij heeft in dat kader aan klagers meer dan 50.000 pagina's en 3 cd-roms met informatie overgelegd. Daarmee heeft Betrokkene naar beste weten alle informatie overgelegd die niet geprivilegieerd was.

De vraag of dat voldoende is leent zich niet voor beantwoording in deze procedure. Het is immers een vraag van overeenkomstenrechtelijke (of procesrechtelijke), niet van tuchtrechtelijke aard. Dat blijkt ook wel uit het feit dat klagers niet duiden in welke gedragsrechtelijke verplichtingen Betrokkene zou zijn tekortgeschoten.

Betrokkene wijst erop dat procedures aanhangig zijn over de vraag of Betrokkene met het door hem reeds overleggen van vele pagina's en gigabytes aan informatie heeft voldaan aan zijn verplichtingen. Partijen zijn in die procedure(s) inmiddels beland bij het Gerechtshof te Amsterdam. De voorzieningenrechter in de rechtbank Amsterdam heeft met het oog op die (appel)procedure de executie van beweerdelijk door Betrokkene verbeurde dwangsommen geschorst.

Ten slotte nog het volgende in reactie op de vraag van klagers waarom zij *"gerechtelijke procedures [moeten] starten tegen hun voormalige huisaccountant om te bewerkstelligen dat de accountant aan zijn verplichtingen ten aanzien van het verstrekken van stukken [voldoet]*'. Het is een feit dat klagers in de diverse door hen aanhangig gemaakte procedures ongespecificeerd verzocht om overlegging van "alle" stukken. Pas veel later hebben klagers deze (veel te) algemene formulering verlaten en meer gespecificeerd stukken verzocht. Bij dat verzoek hebben zij echter een groot aantal privé e-mailadressen als zoekterm opgevoerd. In het licht van zijn geheimhoudingsplicht heeft Betrokkene geweigerd op die basis stukken te verstrekken. De vraag in hoeverre hij daartoe wel gehouden is ligt op dit moment voor aan de rechtbank Amsterdam.

4.8.3 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene zich in deze kwestie allerm minst professioneel heeft opgesteld. De verzuchting van klagers waarom voormalige cliënten, met wie in een vaststellingsovereenkomst gedateerd 14 mei 2013 afspraken zijn gemaakt over het verstrekken binnen 10 dagen van (kort gezegd) kopieën van alle dossiers, gerechtelijke procedures moeten starten tegen hun voormalige huisaccountant om te bewerkstelligen dat de accountant voldoet aan deze afspraak, is, gelet op twee (door klagers overgelegde) vonnissen van de voorzieningenrechter van de rechtbank Amsterdam van 4 april 2014 en gelet op de verplichting van betrokkene om mee te werken aan overdracht van zijn dossier aan de opvolgend accountant, geenszins onbegrijpelijk. Het hier geconstateerde handelen/nalaten van betrokkene is schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep en moet dan ook worden gekwalificeerd als een schending van het fundamentele beginsel 'professioneel gedrag' als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. van de VGC. Klachtonderdeel IV. moet daarom gegrond worden verklaard.

4.9.1 Klagers hebben klachtonderdeel V. dat inhoudt dat betrokkene zijn geheimhoudingsplicht heeft geschonden - onder meer en zakelijk weergegeven - als volgt doen toelichten.

[Y] is registeraccountant en heeft uit dien hoofde een geheimhoudingsplicht, inhoudende dat hij niet zomaar informatie die hij heeft verkregen in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen aan een derde mag verstrekken. [I], [F], [D] zijn derden; zij waren

geen bestuurder en/of aandeelhouder (meer) van de vennootschappen van de [X2]-groep, waarvan [Y] tot begin 2013 de accountant was. [Y] had hen, noch (een van) hun advocaten delen uit de (financiële) administratie mogen verstrekken. Informatie die - zij het bovendien selectief - ook nog eens werd gebruikt in een civiele procedure tegen voormalig cliënten van [Y].

[Y] heeft [I], [F] en [D], nadat zij geen enkele formele relatie meer hadden met de [X2]-groep, in strijd met zijn geheimhoudingsplicht informatie verstrekt ten behoeve van de civiele procedure. Mr. Hoogenboom heeft zowel telefonisch als via de e-mail rechtstreeks contact gehad met [Y], waarna [Y] financiële informatie verstrekte over de ondernemingen binnen de [X2]-groep. [Y] had die informatie nooit mogen verstrekken. [Y] blijkt verder gecorrespondeerd te hebben met mr. Hagen, de advocaat van [I]. (...)

Tijdens de kort geding zitting op 10 december jl. is ook door [Y] bevestigd dat hij zonder toestemming te vragen die informatie heeft verstrekt. Wel heeft hij zich verweerd door te stellen dat hij uitsluitend informatie over [X2] aan mr. Hoogenboom heeft verstrekt die betrekking had op de jaren waarin [D] en [F] nog aandeelhouder waren. Dat valt nog maar te bezien. Onderdeel van de informatie die [Y] heeft verstrekt is een brief van de belastingdienst van 18 september 2012 aan [Y] m.b.t. [X1] B.V. Op de datum van ontvangst van die brief waren alle oud eigenaren al vertrokken als bestuurder en als aandeelhouder. Die brief is slechts bekend bij drie partijen, te weten de heer [X5], de Belastingdienst en bij [Y]. Dat gegeven leidt onvermijdelijk tot de conclusie dat [Y] - ook volgens zijn eigen redenering - die brief niet had mogen verstrekken aan de oud-aandeelhouders. Bovendien is door [Y] tevens een akte van cessie verstrekt van [X4] aan de Belastingdienst, die ook slechts bij hem, bij de fiscus en bij [X5] bekend was.

4.9.2 Van de zijde van betrokkene is hiertegen - onder meer en zakelijk weergegeven - het volgende ingebracht.

Wat Klagers niet vermelden is dat de brief van 18 september 2012 aan [E] B.V. is toegestuurd omdat deze vennootschap op dat moment *bestuurder* was van [X1] B.V. [E] B.V. (de vennootschap van de heer [F]) heeft haar belang in [X1] pas op 24 september 2012 aan [X4] overgedragen. Het is dan ook onjuist te suggereren dat betrokkene de brief van de Belastingdienst aan een derde ter beschikking heeft gesteld.

Waaraan Klagers voorts voorbijgaan is dat hetgeen aan mr. Hoogenboom ter beschikking is gesteld kopieën zijn van de jaarrekeningen 2008 van [X3] en [X2] B.V. Het betreft aldus informatie die ziet op de periode dat de voormalig aandeelhouders nog aandeelhouder waren van (onder meer) [X2] B.V. en [X3].

Betrokkene is zich ervan bewust dat het voorgaande hem niet disculpeert van het betrachten van geheimhouding jegens voormalig opdrachtgevers. De documenten zijn door een assistent van betrokkene aan mr. Hoogenboom verstrekt.

Hoewel dat achteraf bezien niet juist is, past de hoge toon Klagers in dezen niet. Immers, de verstrekte informatie was reeds eerder - in het kader van de transactie in 2009 - aan de (toen nog niet voormalig) Aandeelhouders toegestuurd. Er is eenvoudigweg sprake van een ongelukkige samenloop waardoor Klagers overigens op geen enkele wijze in hun belang zijn geraakt.

4.9.3 Betrokkene heeft met dit verweer het verwijt dat hij zijn geheimhoudingsplicht heeft geschonden door zonder toestemming stukken te verstrekken aan derden, niet wezenlijk weersproken. Het gegeven dat de stukken door een assistent van betrokkene aan [E] en mr. Hoogenboom werden verstrekt, ontslaat betrokkene niet van zijn tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid daarvoor. Betrokkene heeft aldus het fundamentele beginsel 'geheimhouding' als bedoeld in artikel A-100.4 sub d. en nader uitgewerkt in

hoofdstuk A-140 van de VGC geschonden. Klachtonderdeel V. moet daarom gegrond worden verklaard.

4.10 De klacht dient op grond van het vorenstaande in de onderdelen I., III., IV. en V. gegrond - in voege als hiervoor omschreven - en in onderdeel II. ongegrond te worden verklaard.

4.11 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van de verzuimen van betrokkene en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van tijdelijke doorhaling passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene zich kennelijk weinig gelegen laat liggen aan de regelgeving op het gebied van zijn werkzaamheden, waarbij door hem - blijkens het voorgaande - ernstige misslagen zijn begaan, ter zitting geen blijk van inzicht in zijn eigen falen heeft gegeven en bij een eerdere tuchtrechtelijke veroordeling door de voormalige Raad van Tucht (vanwege volgens die Raad laakbaar handelen) de maatregel van berisping opgelegd heeft gekregen.

4.12 Op grond van al het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht in de onderdelen I., III., IV. en V. gegrond in voege als hiervoor omschreven;
- legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register als bedoeld in artikel 2, onder d. Wtra voor de duur van 6 (zes) maanden**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd;
- 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;
- verklaart de klacht voor al het overige ongegrond;
- verstaat dat betrokkene op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,= (zeventig euro) aan klagers vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. A.D.R.M. Boumans en mr. C.H. de Haan (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en Th.A. Verkade RA (accountantsleden), in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 23 februari 2015.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kunnen klagers, betrokkenen dan wel 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 (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.