

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 14/2645 en 14/2646 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers 14/2645 en 14/2646 Wtra AK van 30 maart 2015 van

X B.V.,
vertegenwoordigd door [A],
K L A A G S T E R,
raadsman: mr. E.F. Renes,

t e g e n

1. **Y1**,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
2. **Y2**,
accountant-administratieconsulent,
kantoorhoudende te [plaats],

B E T R O K K E N E N,
raadsvrouw: mr. N.E.N. de Louwere.

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 17 oktober 2014 ingekomen klaagschrift van die datum met bijlagen;
- het op 15 januari 2015 ingekomen verweerschrift met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 2 februari 2015 waar zijn verschenen: namens klaagster haar bestuurder [A], bijgestaan

door mr. E.F. Renes, advocaat te Amsterdam, en betrokkenen in persoon, bijgestaan door mr. N.E.N. de Louwere, advocaat te Waalre.

1.3 Klaagster en betrokkenen hebben op genoemde zitting hun standpunten doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en toegelicht respectievelijk doen antwoorden en geantwoord op vragen.

1.4 De Accountantskamer heeft op verzoek van klaagster als getuige gehoord [B] en op verzoek van betrokkenen als getuige gehoord mr. [C]. Hetgeen zij hebben verklaard, is opgenomen in het van de mondelinge behandeling opgemaakte proces-verbaal.

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 Betrokkenen zijn als openbaar accountant verbonden aan accountantskantoor [D] (hierna: [D]). Betrokkene sub 1. is werkzaam op de vestiging te [plaats]. Betrokkene sub 2. is directeur van de vestiging te [plaats].

2.2 [D] verricht - in de persoon van [E] RA - administratieve diensten, waaronder de samenstelling van de jaarrekening, aan de vennootschap [F] B.V. (hierna: [F]). [F] is een dochtervennootschap van [G] B.V. (Indirect) bestuurder van [F] is mw. [B] (hierna: [B]).

2.3 [F] exploiteert sinds medio 2012 in de onroerende zaak '[H]' te [plaats] (hierna: [H]) een particuliere woonzorginstelling. [F] huurde [H] van de vennootschap [I] B.V. (hierna: [I]), welke vennootschap een dochtervennootschap is van [J] B.V. (hierna [J]).

2.4 [J], althans [I], had vanaf voorjaar 2013 het voornemen om [H] te verkopen. In dat kader is op 17 juni 2013 door betrokkene sub 2. en zijn kantoorgenoot [K] AA aan [J] de opdracht bevestigd om een toekomstparagraaf op te stellen met betrekking tot de exploitatie van huurder [F]. Over deze opdracht of de uitvoering daarvan is geen overleg gevoerd met [F]. Tot een uitvoering van deze opdracht is het niet gekomen.

2.5 Klaagster is in de loop van 2013 geïnteresseerd geraakt in de overname van [H]. In dat kader heeft klaagster op 11 december 2013 aan mr. [C], belastingadviseur bij [D] (hierna: [C]), en heeft [J] op 30 december 2013 aan betrokkene sub 2., gevraagd of de opdracht van 17 juni 2013 kon worden 'omgezet' in één van klaagster. In dat verband heeft [C] per e-mailbericht van 10 januari 2014 geantwoord dat [D] nog geen toestemming heeft ontvangen om de financiële gegevens van [F] aan derden te verstrekken, onder toevoeging '*Daarbij komt dat [J] B.V. nog niet volledig heeft voldaan aan haar betalingsverplichting jegens ons*'. In een nader e-mailbericht van die dag heeft [C] gesteld dat hij de gewijzigde situatie heeft besproken met de directie van [F], dat die er voorshands moeite mee heeft om financiële gegevens te verstrekken aan een derde en dat hij daar op terug zal komen.

2.6 Op 17 januari 2014 heeft [D] - in de persoon van mr. [L] - aan klaagster de opdracht bevestigd voor het opstellen van een toekomstparagraaf met betrekking tot de exploitatie van [F], huurder van [H], onder vermelding dat deze paragraaf uitsluitend is

bestemd om gebruikt te worden betreffende de overdracht / verkoop van [H]. In deze bevestiging is opgenomen dat de werkzaamheden zullen worden uitgevoerd 'in overeenstemming met richtlijn 4400 en de Verordening Gedragscode'. Voorts vermeldt de bevestiging:

Aangezien wij slechts verslag doen van feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden betekent dit dat op het ter beschikking gestelde cijfermateriaal en het in voornoemde toekomstparagraaf opgenomen uiteindelijke cijfermateriaal en toelichtingen geen accountantscontrole is toegepast en dat evenmin een beoordelingsopdracht is uitgevoerd.

Dit houdt in dat aan onze rapportage geen zekerheid kan worden ontleend omtrent de getrouwheid van het in het voornoemde financieel opgenomen cijfermateriaal en toelichtingen daarop.

Het is de bedoeling dat u zelf een oordeel vormt over de werkzaamheden en over de in dit rapport weergegeven bevindingen en op basis daarvan uw eigen conclusie trekt. Wij wijzen u erop dat indien wij aanvullende werkzaamheden zouden hebben verricht, zoals behorend bij een controle- of beoordelingsopdracht, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen.

2.7 In de periode van (in ieder geval) december 2013 en januari 2014 bezag [G] de mogelijkheden om de exploitatie van [F] aan een derde te verkopen, in welk kader door die derde een 'due diligence' onderzoek is uitgevoerd. In dat verband heeft [F] op 26 januari 2014 aan [D] in de persoon van betrokkene sub 2. een prognose 2014 toegezonden met het verzoek dit terug te rekenen naar een bezetting van 80%. Betrokkene sub 2. heeft deze prognose aan betrokkene sub 1. ter hand gesteld.

2.8 Op 30 januari 2014 bereikte [F] een bezetting van 100% op haar 15 zorgstudio's in [H]. Op 24 februari 2014 nam die bezetting af tot 14 studio's, waarna de bezetting tot oktober 2014 schommelde tussen 13 en 11; een en ander in hoofdzaak veroorzaakt door het overlijden van zorgbehoefte bewoners.

2.9 Op 31 januari 2014 heeft [D] in de persoon van betrokkene sub 1. een rapport van feitelijke bevindingen uitgebracht 'inzake de exploitatie van [F]' (hierna: het rapport). In het rapport zijn allereerst dezelfde voorbehouden opgenomen als vermeld in de onder 2.6 bedoelde opdrachtbevestiging. Het rapport vermeldt voorts:

Beschrijving uitgevoerde specifieke werkzaamheden

Wij hebben de volgende werkzaamheden verricht:

Wij hebben aan de hand van het door de directie van [F] B.V. opgestelde exploitatieoverzicht over het volledige boekjaar 2014 (100% bezetting) en door middel van het inwinnen van inlichtingen bij de directie van [F] B.V., de door de directie gehanteerde uitgangspunten onderzocht. Wij hebben dit met name getoetst aan de hand van de cijfers van andere draaiende particuliere woonzorgvoorzieningen. Tevens hebben wij de door de directie gedane aannames getoetst aan de door ons opgestelde voorlopige cijfers 2013 van [F] B.V.

Per 1 januari 2014 heeft [F] B.V. een bezetting van 100% (15 bewoners).

In het door de directie opgestelde exploitatieoverzicht gaan ze uit van de volgende veronderstellingen:

1. De huur en service bijdrage en de AWBZ gelden zijn gebaseerd op een 100% bezetting (15 bewoners) voor geheel 2014. Wij zien in de huidige markt veel particuliere woonzorgvoorzieningen die een lagere bezetting hebben. Een lagere bezetting kan veroorzaakt worden door sterfte, vertrek of anderszins. Gemiddeld zit een bewoner 3 tot 5 jaar in een particuliere woonzorgvoorziening.
2. De AWBZ gelden voor 2014 zijn op basis van zorg in natura (onderaanneming bij [M]) Aangezien er nog geen definitieve afspraken zijn gemaakt over de hoogte van de productieafspraken over 2014 kunnen wij niet beoordelen of de geprognostiseerde AWBZ gelden volledig worden vergoed door [M]. Echter u heeft altijd de mogelijkheid om de bewoners te laten overzetten naar PGB.
3. De personele bezetting is op 15 FTE geprognostiseerd bij 100% bezetting (15 bewoners). Bij vergelijkbare particuliere woonzorgvoorzieningen zien wij ook een soortgelijke personele inzet in relatie tot het aantal bewoners.
4. Ten aanzien van de afschrijvingen bent u uitgegaan van een € 15.000 per jaar. Echter in de voorlopige cijfers 2013 is een afschrijving van € 25.000 verantwoord.
5. [F] B.V. heeft een huurcontract gesloten tot en met 2027 voor de huur van bedrijfsruimte bestaande uit 15 appartementen voor PG-bewoners alsmede 15 parkeerplaatsen. De aanvangshuur bij ingang van de overeenkomst in 2012 bedroeg € 25.000 per maand. Hierop wordt door de verhuurder het eerste jaar een korting verleend van maximaal 40% en het tweede jaar van maximaal 20%, afhankelijk van de behaalde bezetting. Van het derde tot en met het vijfde jaar wordt de huur verhoogd, zodanig dat de genoten korting precies wordt verrekend.

Naar ons oordeel is het exploitatieoverzicht verder op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen opgesteld en toegelicht in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW. De werkelijke uitkomsten zullen waarschijnlijk afwijken van het exploitatieoverzicht, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet op gelijke wijze zullen voordoen als hier is aangenomen. De hieruit voortvloeiende afwijkingen kunnen van materieel belang zijn.

[D] Accountants | Adviseurs is aangesloten bij NeVeP (belangenvereniging voor particuliere woonzorginstellingen). Tevens zijn wij accountant bij een groot aantal (reeds bestaand) particuliere woonzorginstellingen verspreid over geheel Nederland. Wij hebben veel ervaring in de financiële begeleiding van particuliere woonzorginstellingen. Aan dit rapport is als bijlage gehecht een 'prognose 2014, [F] B.V. (15 zorgstudio's)'. Deze prognose betreft een cijferopstelling van opbrengsten en kosten op basis van een 'begroting directie' van 100% en een 'begroting [D]' van 95%. De eerste begroting laat een positief resultaat voor belastingen zien van € 249.350 en de tweede begroting één van € 184.438. Betrokkene sub 2. heeft het rapport voorafgaand aan het uitbrengen daarvan gereviewd.

2.10 Het rapport is niet aan ([B] van) [F] gezonden en evenmin aan haar in een conceptvorm voorgelegd.

2.11 Klaagster heeft na kennisname van dit rapport en na kennisname van een positieve uitkomst naar de bouwkundige staat van [H] de beslissing genomen het pand aan te kopen. De eigendom is op 27 maart 2014 overgedragen.

2.12 Op 1 mei 2014 heeft [B] namens [F] tegenover klaagster haar zorg uitgesproken over de continuïteit van [F] en heeft zij aangedrongen op een structurele verlaging van de huurprijs, althans verlenging van de periode van korting op de huurprijs.

2.13 Op 26 mei 2014 is in het bijzijn van [N], [C] en betrokkene sub 2. tussen klaagster en [F] gesproken over het door [F] opgebrachte punt. Van dat gesprek hebben [B] en de al in het voortraject door klaagster ingeschakelde bedrijfsadviseur [N] RA (hierna: [N]) ieder een verslag gemaakt; [B] heeft in het verslag van [N] enkele daarin aan haar toegeschreven opmerkingen doorgehaald. In beide verslagen is opgenomen - geen doorhalingen op dat onderdeel - dat [B] zich distantieert van de inhoud van het rapport en dat de door haar aan [D] toegezonden cijfers daarvoor niet gebruikt hadden mogen worden.

2.14 Per brief van 19 juni 2014 heeft klaagster [D] aangesproken op het rapport. [D] - in de persoon van [C] - heeft per brief van 20 juni 2014 op geantwoord: In uw brief stelt u dat door alle partijen in de bespreking van 26 mei 2014 is vastgesteld dat de door ons opgestelde rapportage d.d. 31 januari 2014 niet juist was. Deze constatering is echter onjuist.

Door ons is tijdens de bespreking uitdrukkelijk gesteld dat de rapportage, met inachtneming van de in de rapportage opgenomen uitgangspunten, correct is geweest. Wij hebben een rapportage opgesteld met als basis de in de rapportage opgenomen uitgangspunten, waarbij de bij de rapportage aangehechte prognose als belangrijkste uitgangspunt diende. In de rapportage zijn uitdrukkelijk een aantal voorbehouden gemaakt, waaronder de omstandigheid dat de prognose ook werkelijk behaald zou moeten worden. Voorts is in de rapportage duidelijk aangegeven dat de werkelijkheid zou kunnen afwijken van de prognose door gewijzigde wet- en regelgeving en economische omstandigheden.

Achteraf is gebleken dat de prognose niet zou kunnen worden behaald door de gewijzigde omstandigheden. Dit laat echter onverlet dat de rapportage correct is geweest.

3. De klacht

3.1 Betrokkenen hebben volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels, in welk verband aan hen wordt verweten dat zij de fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid hebben geschonden.

3.2 Ten grondslag aan de door klaagsters ingediende klacht ligt, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagster gegeven toelichting, het verwijt dat betrokkenen het rapport van 31 januari 2014 nooit, althans nooit in deze vorm en met deze inhoud, hadden mogen uitbrengen.

3.3 Wat door/namens klaagster bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren is gebracht, is door de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook niet

meer zou zijn toegestaan) doch als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door/namens betrokkene gegeven weerspreking van de klacht.

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 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern 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 Wta en 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 na 4 januari 2014 worden getoetst aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.3 Daarbij 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.

4.4 Klaagster verwijt betrokkenen dat zij zich niet hebben gehouden aan de voor hen geldende fundamentele beginselen, als bedoeld in artikel 2 van de VGBA. Bij de beoordeling van dat verwijt stelt de Accountantskamer voorop dat er geen aanleiding is betrokkene sub 2. anders te behandelen dan betrokkene sub 1. vanwege de omstandigheid dat alleen laatstgenoemde het rapport heeft ondertekend. Daarvoor is redengevend dat betrokkene sub 2. de nadien door klaagster overgenomen opdracht aan de toenmalige opdrachtgever [J] heeft bevestigd (zie 2.4), dat het betrokkene sub 2. is geweest die de prognose 2014 van [F] heeft ontvangen en aan betrokkene sub 1. ter hand heeft gesteld en dat betrokkene sub 2. het rapport heeft gereviewd alvorens het is uitgebracht.

4.5.1 Ingevolge de artikelen 2 en 3 van de VGBA neemt een accountant de in artikel 2 van de VGBA genoemde fundamentele beginselen in acht en past hij, als bepaald in de artikelen 20 tot en met 22 van de VGBA, bij het naleven daarvan professionele oordeelsvorming toe in die zin dat hij bedreigingen signaleert voor een goede naleving van die beginselen en zo nodig waarborgen treft die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

4.5.2 Het voorgaande is te meer noodzakelijk indien een accountant, zoals in dit geval, op enig moment na aanvang van de dienstverlening van zijn kantoor aan een cliënt, wordt geconfronteerd met een vraag/opdracht van een andere (potentiële) cliënt om voor deze laatste werkzaamheden te verrichten die betrekking hebben op (de informatie afkomstig van en over) die eerstgenoemde cliënt. Een en ander geldt in versterkte mate indien, zoals eveneens in dit geval, wordt verzocht die vraag/opdracht om te zetten in één van een derde. In zo'n geval dient de accountant er in het bijzonder voor te waken

dat zijn professioneel of zakelijk oordeel op ongepaste wijze wordt beïnvloed, als bedoeld in artikel 11 VGBA en uitgewerkt in artikel T11 van de toelichting op de VGBA, door een tegenstelling van belangen en/of een belangenverstrengeling en heeft de accountant ingevolge de artikelen 16 tot en met 19 van de VGBA nog steeds het vertrouwelijke karakter te eerbiedigen van de informatie die hij heeft verkregen in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen van zijn cliënt, ten aanzien waarvan een ander heeft gevraagd werkzaamheden te verrichten.

4.5.3 Gelet op zo'n vermenging en de daaruit voortvloeiende bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen, heeft de accountant dan zichtbaar toepassing te geven aan het toetsingskader^[1] als bedoeld in de artikelen 20 tot en met 22 van de VGBA en treft hij waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen naar een aanvaardbaar niveau. Als een bedreiging niet wordt gesignaleerd of geen afdoende waarborg wordt getroffen, levert dat een overtreding op van een (van toepassing geacht) fundamenteel beginsel, terwijl het aldus niet toepassing geven aan het toetsingskader een zelfstandige overtreding oplevert van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel 2 sub d., uitgewerkt in paragraaf 2.5 van de VGBA en toegelicht in de artikelen T12 tot en met T15 van de toelichting op de VGBA. Indien daarbij tevens het accountantsberoep in diskrediet wordt gebracht levert, dat voorts een overtreding op van het fundamentele beginsel van professionaliteit als bedoeld in artikel 2 sub a. VGBA, uitgewerkt in paragraaf 2.2 van de VGBA en toegelicht in de artikelen T4 en T5 van de toelichting op de VGBA.

4.5.4 In dit geval, zo moet worden vastgesteld, trad het kantoor van betrokkenen op als de accountant van [G] en [F] en heeft het kantoor voorts werkzaamheden verricht voor [J], de moedermaatschappij van de eigenaar [I] van [H], het pand waarin [F] haar zorgonderneming exploiteerde. Onomstreden is dat het kantoor van betrokkenen op 17 januari 2014 heeft geaccepteerd dat de opdracht van 17 juni 2013, die zag op het schrijven van een toekomstparagraaf met betrekking tot de exploitatie van [F], zulks in verband met de mogelijke verkoop van [H], werd omgezet in één van een derde partij, in dit geval klaagster. Buiten twijfel staat dat klaagster die opdracht 'overnam' in verband met een mogelijke overname van [H] van [I]; ook voor betrokkenen was dat oogmerk helder gezien de daartoe strekkende passages in zowel de opdrachtbevestiging van 17 januari 2014 als in het rapport zelf.

4.5.5 Tegen de achtergrond van al het voorgaande geldt allereerst dat niet is gebleken dat betrokkenen enige aandacht hebben geschonken aan de bedreigingen voor de door hen in acht te nemen vertrouwelijkheid (artikel 2 sub e. jo paragraaf 2.6 van de VGBA) en/of voor hun objectiviteit (belangentegenstelling en/of eigenbelang, zie artikel 2 sub c. jo 11 van de VGBA) door het gaan optreden als accountant/adviseur van ook klaagster, dat in relatie tot [F] én [J], althans [I]. Betrokkene 2. stelt wel dat omtrent de opdracht van 17 januari 2014 de procedure voor het aannemen van nieuwe cliënten is gevolgd doch van enige vastlegging daarvan als voorgeschreven in artikel 21, derde lid, van de VGBA, is niets gebleken. Daardoor kan niet worden vastgesteld of en zo ja, wat betrokkenen dan aan bedreigingen hebben gesignaleerd en hebben besproken en welke waarborgen zij hebben getroffen en welke conclusie(s) zij daaruit hebben getrokken. Reeds hierom hebben betrokkenen de op hen rustende verplichting geschonden tot toepassing van professionele oordeelsvorming ofwel van het toetsingskader als bedoeld in de artikelen 20 tot en met 22 van de VGBA. Dit is voorts in strijd met artikel 2 sub d. alsmede - in dit geval - met artikel 2 sub a. van de VGBA.

4.5.6 Het staat vast dat betrokkenen de opdracht van 17 januari 2014 zodanig hebben geïnterpreteerd dat zij op basis van de door [F] verstrekte prognose 2014 ten behoeve van klaagster een toekomstparagraaf konden schrijven over de exploitatie door [F] van haar zorgonderneming. Van betrokkenen had, mede gelet op wat hiervoor in de overwegingen 4.5.1 tot en met 4.5.5 is overwogen, in ieder geval verwacht mogen worden - alleen al omdat [F] cliënt (van het kantoor) van betrokkene was én [J] (in ieder geval tot recent) eveneens cliënt was (geweest) - dat zij ten opzichte van klaagster transparant waren over hun rol en over wat zij van hen mocht verwachten. Gelet op a) de mogelijke tegenstellingen van belangen tussen enerzijds klaagster en [J] en anderzijds klaagster en [F], b) het mogelijke eigenbelang (van het kantoor) van betrokkenen bij een overname door klaagster van [H] van [I] vanwege de kennelijk bestaande betalingsachterstand van [J] jegens het kantoor van betrokkenen en vanwege de door [F] aan [J] verstrekte lening, en c) de (bestaand hebbende) relatie (van het kantoor) van betrokkenen met alle partijen, had van betrokkenen juist een dergelijke houding en dergelijk handelen verwacht mogen worden, nu daardoor een tegenstelling in belangen voorkomen, althans overbrugd, had kunnen worden en betrokkenen de bedreiging voor hun objectiviteit en voor de door hen in acht te nemen vertrouwelijkheid hadden kunnen wegnemen. Door zonder daarover tegenover [F] volledig transparant te zijn de opdracht van klaagster over [F] te aanvaarden en uit te voeren, hebben betrokkenen onvoldoende de in deze situatie te betrachten distantie in acht genomen.

4.5.7 Aan het voorgaande kan worden toegevoegd dat moet worden vastgesteld dat betrokkenen, zoals wel van hen mocht worden gevergd, zich niet de vraag hebben gesteld of op hun opdracht niet (mede) toepasselijk zou zijn de per 16 oktober 2010 van kracht geworden Praktijkhandreiking persoonsgerichte onderzoeken (nummer 1112). In Praktijkhandreiking 1112 wordt onder persoonsgericht onderzoek verstaan de aan een accountant verleende opdracht waarvan het object bestaat uit het functioneren, handelen of nalaten van een (rechts)persoon, voor de uitvoering waarvan werkzaamheden met een verifiërend karakter worden verricht, onder andere bestaande uit het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten. Gelet op deze definitie moet worden aangenomen dat de opdracht van klaagster als zo'n onderzoek kwalificeert aangezien uit de opdrachtbevestiging van 17 januari 2014 en het uit rapport zelf onmiskenbaar blijkt dat het object van de verleende opdracht was de inschatting van het toekomstig functioneren van [F]. Dit alles komt belang toe omdat de in die praktijkhandreiking opgenomen aanwijzingen betrokkenen richting zouden hebben kunnen geven bij de beantwoording van de vraag welke eisen de fundamentele beginselen aan hen stelden bij zo'n onderzoek.

4.5.8 Dat de professionele oordeelsvorming van betrokkenen daadwerkelijk is aangetaast vindt bevestiging in het gegeven dat zij de opdracht van klaagster hebben uitgevoerd zonder daarin [F] op enig moment te betrekken. Van betrokkenen had in dat verband mogen worden verwacht dat zij expliciet aan [F] toestemming hadden gevraagd om door haar in het kader van een andere opdracht (als bedoeld in 2.7) ter beschikking gestelde gegevens te gebruiken bij de uitvoering van de opdracht van klaagster en deze verleende toestemming en de dienaangaande geldende randvoorwaarden en beperkingen expliciet vast te leggen en aan [F] te bevestigen, al was het maar om te vermijden dat misverstanden zouden ontstaan over de doelstelling en de reikwijdte van de toestemming, de verantwoordelijkheid van de accountant ter zake en hetgeen aan klaagster ter kennis zou worden gebracht. Voorts had het in de gegeven omstandigheden

zonder meer in de rede gelegen dat betrokkenen [F], als de rechtspersoon op wie het onderzoek betrekking had, in het kader van dat onderzoek te horen, althans tenminste in de gelegenheid te stellen te reageren op en inlichtingen te verstrekken naar aanleiding van een concept-rapport. In dit geval ging het immers om enkel een prognose voor 2014, gebaseerd op een volledige bezetting, waarover [F] overigens nog de vraag had gesteld die terug te rekenen naar een bezetting van 80%, terwijl - naar betrokkenen stellen - [F] als voorwaarde had gesteld dat betrokkenen 'geen werkelijke cijfers' van [F] zouden gebruiken. Nog daargelaten dat de Accountantskamer niet vermog in te zien dat betrokkenen met zo'n beperking nog op zinvolle wijze uitvoering zou kunnen geven aan de opdracht van klaagster over de toekomst van [F], was onder de geldende omstandigheden aangewezen dat betrokkenen bij [F] hadden geverifieerd of (de uitkomst van) hun werkzaamheden binnen de reikwijdte van de verleende toestemming was gebleven door het voorleggen aan [F] van een concept van de uit te brengen rapportage. Onjuist is daarbij het standpunt van betrokkenen dat een door hen tegenover klaagster als opdrachtgever voor het onderhavige onderzoek in acht te nemen vertrouwelijkheid in de weg zou staan aan een dergelijke betrokkenheid van [F], al is het maar omdat het gaat om gegevens van [F] en gesteld noch gebleken is dat betrokkenen - al dan niet in verband met de opdrachtaanvaarding - (vergeefs) klaagster toestemming hebben gevraagd om contact te mogen opnemen met [F].

4.5.9 De Accountantskamer is van oordeel dat het hiervoor besproken handelen en nalaten van betrokkenen moet worden aangemerkt als in strijd met de fundamentele beginselen van objectiviteit en van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en dat zij daardoor voorts het accountantsberoep in diskrediet hebben gebracht, wat een overtreding oplevert met het fundamentele beginsel van professionaliteit, een en ander als bedoeld in artikel 2 van de VGBA en uitgewerkt in de paragrafen 2.2, 2.4 en 2.5 van de VGBA en toegelicht in de artikelen T4, T5, T11 en T12 tot en met T15 van de Toelichting op de VGBA.

4.6 Klaagster heeft er voorts aanstoot aan genomen dat betrokkenen zonder vooraf overleg met en instemming van [F] de door deze aan hen verstrekte financiële informatie na bewerking aan een derde - klaagster - ter beschikking heeft gesteld. Betrokkenen hebben daar tegenover gesteld dat [F], indien zij haar onderneming wilde verkopen (als bedoeld in 2.7), aan potentiële overnemers openheid over haar financiële situatie moest geven doch betrokkenen miskennen daarmee dat dat hun niet vrijstond, tenzij dit vooraf met [F] was overeengekomen, laat staan dat die openheid geenszins geboden was jegens de potentiële overnemer van [H], het pand waarin [F] haar onderneming dreef. Van zo'n bevoegdheid tot gebruik ten behoeve van die laatstbedoelde geïnteresseerde blijkt niet - ook niet uit de door [C] afgelegde getuigenverklaring terwijl [B] die toestemming onder ede heeft weersproken - terwijl evenmin gesteld of anderszins aannemelijk is geworden dat in dit verband duidelijke afspraken met [F] zijn gemaakt. Dat betrokkenen van een impliciete toestemming van [B] voor bedoeld gebruik mochten uitgaan, zoals zij hebben gesteld, moet dan ook worden verworpen. Met het niet aannemelijk zijn van zo'n bevoegdheid daartoe hebben betrokkenen in zoverre de op hen rustende verplichting tot geheimhouding geschonden als bepaald in artikel 2 sub e. van de VGBA en uitgewerkt in paragraaf 2.6 van de VGBA en toegelicht in de artikelen T16 tot en met T19 van de Toelichting op de VGBA.

4.7 Betrokkenen hebben de opdracht aanvaard en uitgevoerd met als doel een rapport van feitelijke bevindingen uit te brengen, een en ander als bepaald in NVCOS

4400. Er moet worden vastgesteld dat het rapport en de daarmee samenhangende werkzaamheden zijn gebaseerd op de door [F] afgegeven prognose 2014, waaraan (destijds bij de afgifte) het verzoek was verbonden die prognose terug te rekenen op basis van een mindere bezetting van 80%. Volgens de begrippenlijst bij de NVCOS wordt 'prognose' gedefinieerd als *die toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het management verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen)*.

4.7.1 Met een prognose wordt dus getracht aan te sluiten bij een beoogde en/of verwachte werkelijkheid. Betrokkenen hebben evenwel gesteld dat zij hun opdracht voor klaagster mochten uitvoeren mits zij geen werkelijke cijfers van [F] zouden gebruiken. Het gebruik van die prognose voor klaagster zou om die reden niet zonder meer te rijmen zijn met de door betrokkenen zelf gestelde beperking; het had betrokkenen eens te meer aanleiding moeten geven de precieze reikwijdte van de door hen veronderstelde toestemming van [F] en de door deze opgelegde beperkingen, bij [F] te verifiëren.

4.7.2 Het verzoek van [F] om die prognose, gebaseerd op een volledige bezetting, terug te rekenen naar een bezetting van 80% levert voorts veeleer een duidelijke aanwijzing op dat een volledige bezetting van de woonzorginstelling door [F] zelf al niet als gegeven werd beschouwd. In het rapport is daarover ook vermeld dat betrokkenen in de huidige markt veel particuliere woonzorgvoorzieningen zien die een lagere dan volledige bezetting hebben. Tegen die achtergrond past dan ook niet een prognose, gebaseerd op 100% bezetting, afgezet tegen een bezetting op basis van 95%, op te voeren en te rapporteren als een feitelijke bevinding. Dat begrip 'feitelijke bevinding' is weliswaar noch in de Begrippenlijst bij de NVCOS noch in NVCOS 4400 zelf gedefinieerd, maar naar algemeen spraakgebruik zal daaraan veelal de betekenis worden gehecht van 'werkelijk resultaat na waarneming' of 'werkelijke uitkomst na onderzoek'. Het rapporteren over een prognose in de vorm van een feitelijke bevinding is dan ook niet aangewezen.

4.7.3 Betrokkenen hebben voormeld gebrek aan inherente zeggingskracht niet kunnen ondervangen door het opnemen in de opdrachtbevestiging en in het rapport van in algemene bewoordingen vervatte beperkingen, zoals dat geen accountantscontrole is toegepast, dat aan het rapport geen zekerheid kan worden ontleend en dat het de bedoeling is dat klaagster zichzelf een oordeel vormt over de werkzaamheden en bevindingen en op basis daarvan haar eigen conclusie dient te trekken. Door de prognose van [F] - na onderzoek - te rapporteren als een feitelijke bevinding van betrokkenen, wordt immers aan die prognose meer gezag verleend dan wanneer [F] die prognose zelf aan klaagster ter beschikking had gesteld. Dit geldt te meer nu in het rapport is vermeld dat de prognose is onderzocht en getoetst, mede aan de hand van vergelijkende cijfers, waarna tevens is weergegeven: *'Naar ons oordeel is het exploitatieoverzicht verder op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen opgesteld en toegelicht in overeenstemming van Titel 9 Boek 2 BW*. Dergelijke bewoordingen kunnen immers worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van klaagster als beoogd gebruikster in de uitkomst van het onderzoek te versterken, als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten[2], terwijl betrokkenen hebben aangevoerd geen enkele zekerheid te hebben willen verstrekken. Deze tegenstrijdigheid hadden betrokkenen, mede gelet op artikel 15 van de VGBA en daarop gegeven toelichting, dienen te vermijden.

4.7.4 Gelet op het voorgaande is niet te begrijpen dat betrokkenen zich thans op het standpunt stellen dat 'het rapport nooit bedoeld is geweest, en daar ook volkomen ongeschikt voor is, om te dienen als een zelfstandige ondersteuning bij het beoordelen van de klaagster voorgenomen investering'. Uit de opdrachtbevestiging alsook uit het rapport zelf blijkt immers dat klaagster inzicht wilde verkrijgen in de financiële toekomst van de enige huurder van het pand dat zij overwoog aan te kopen, en dat om die reden de opdracht aan betrokkenen is verstrekt. Aangenomen moet worden dat het een accountant ook bekend is dat de goedgeheid van de huurder en het daardoor verwacht te behalen rendement op de investering, als uitermate relevant pleegt te worden beschouwd bij een verhuurd bedrijfspand. Anders dan betrokkenen voorwenden, was het hun dan ook kenbaar dat de uitkomst van hun werkzaamheden van betekenis zou zijn in de afweging van klaagster om [H] al dan niet aan te kopen en zo ja, op welke voorwaarden.

4.7.5 Anders dan betrokkenen hebben aangevoerd, maakt de omstandigheid dat klaagster zich voorafgaande aan de opdracht van 17 januari 2014 heeft laten bijstaan door een adviseur/accountant niet dat zij zich niet behoefden te houden aan de voor hen geldende regelgeving, de fundamentele beginselen daaronder begrepen, in die zin dat zij niet gehouden waren om op andere wijze te rapporteren dan wel om meer of anders onderzoek te doen, alvorens te rapporteren. Daar komt bij dat gesteld noch gebleken is over welke andere informatie van [F] die door klaagster ingeschakelde adviseur/accountant kon beschikken dan door betrokkenen opgenomen in het rapport. Niet valt in te zien hoe klaagster de in dat rapport over [F] opgenomen informatie dan had kunnen (doen) verifiëren of toetsen.

4.7.6 Gelet op het voorgaande hebben betrokkenen in zoverre de op hen rustende verplichting vakbekwaam en zorgvuldig te handelen als bedoeld in artikel 2 sub d. van de VGBA, uitgewerkt in paragraaf 2.5 van de VGBA en toegelicht in de artikelen T12 tot en met T15 van de Toelichting op de VGBA, niet nageleefd.

4.8 Wat de betreft de inhoud van het rapport geldt het volgende.

4.8.1 Betrokkenen hebben erkend dat onjuist is de vermelding in het rapport dat [F] per 1 januari 2014 een bezetting had van 100%. Dit is immers pas nadien kortstondig aan de orde geweest.

4.8.2 Betrokkenen hebben als bijlage aan het rapport gehecht een cijferopstelling van opbrengsten en kosten op basis van een 'begroting directie' van 100% en op basis van een 'begroting [D]' van 95%. In het rapport is niet uiteengezet waar die laatste begroting op is gebaseerd en/of op basis waarvan een bezettingspercentage van 95% is doorgerekend. Dit klemmt omdat [F] de prognose aan betrokkene sub 2. heeft gezonden met het verzoek dit terug te rekenen. Vast moet worden gesteld dat noch het rapport noch de cijferopstelling aandacht schenkt aan dat verzoek van [F] en de reden daarvoor, daar waar betrokkenen juist expliciet melding maken dat veel particuliere woonzorgvoorzieningen een lagere bezetting hebben en zij wisten, zo is ter zitting gebleken, dat [F] vanaf de start van haar zorginstelling medio 2012 tot aan januari 2014 een veel lagere bezetting heeft gekend dan 100% of 95%. Daarover is ter zitting verklaard dat [F] in 2013 een gemiddelde bezetting heeft gehad van 60%. Het rapport geeft, zo moet worden

vastgesteld, geen inzicht in die eerdere lagere bezettingsgraad of in de lagere bezettingsgraad van andere particuliere woonzorgvoorzieningen.

4.8.3 Betrokkenen hebben voorts in het rapport vermeld dat zij de prognose hebben onderzocht door daarover inlichtingen in te winnen bij de directie van [F] en door deze te toetsen aan de hand van de cijfers van andere particuliere woonzorgvoorzieningen en aan de hand van de door hun kantoor opgestelde voorlopige cijfers 2013 van [F]. Ter zitting is echter gebleken dat de ingewonnen inlichtingen niet meer hebben ingehouden dan het telefonisch informeren naar de garantieomzet in de zorg (AWBZ). Dat er specifiek voor deze opdracht inlichtingen zijn ingewonnen, is dan ook niet gebleken. Voorts hebben betrokkenen niet duidelijk kunnen maken wat de toetsing aan de hand van de cijfers van andere particuliere woonzorgvoorzieningen heeft ingehouden, terwijl voorts gebleken is dat tijdens de uitvoering van de opdracht voor klaagster de voorlopige cijfers 2013 van [F] 'nog erg voorlopig' waren en dat betrokkenen alleen hebben gekeken naar het verloop van de bezetting en naar het personeel. Met een en ander is niet kunnen blijken dat betrokkenen de door hen - als van de directie van [F] afkomstige - opgevoerde prognose van 100% bezetting konden aansluiten bij door hen ingewonnen inlichtingen en/of getoetste cijfers. Hetzelfde geldt voor de door hen toegepaste verlaging van 5% naar 95% bezetting. Daarover is ter zitting niet meer verklaard dan dat het 'een persoonlijke invulling van hen' betrof.

4.8.4 Al met al is van het voorgaande de slotsom dat het rapport met de bijgevoegde cijferopstelling de indruk wekt dat, zo al niet een bezetting van 100% aan de orde is, een bezetting van 95% als reëel moet worden verondersteld. Daarvoor kan echter geen deugdelijke grondslag worden vastgesteld.

4.9 In het voorgaande schuilt onvoldoende grond voor het oordeel dat betrokkenen bij de totstandkoming en/of de inhoud van het rapport - welbewust - niet eerlijk en niet oprecht zijn opgetreden. In zoverre beklagt klaagster zich vergeefs over een schending door betrokkenen van het voor hen geldende fundamentele beginsel van integriteit als bedoeld in artikel 2 sub b. van de VGBA, uitgewerkt in paragraaf in 2.3 van de VGBA en toegelicht in de artikelen T6 tot en met T10 van de Toelichting op de VGBA.

4.10 Voor het verwijt dat betrokkenen niet onafhankelijk zijn geweest bestaat geen grond. Enerzijds geldt dit vereiste slechts bij assurance-opdrachten waarvan in dit geval geen sprake is geweest, terwijl het daarnaast een aspect is van het fundamentele beginsel van objectiviteit. Hiervoor is in de overwegingen 4.5.1 tot en met 4.5.9 al vastgesteld dat betrokkenen dat beginsel hebben geschonden.

4.11 De conclusie uit het voorgaande is dat de klacht grotendeels gegrond moet worden verklaard.

4.12 Op grond van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer als zij een klacht (geheel of gedeeltelijk) gegrond verklaart, een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daaromtrent houdt zij rekening met de aard en de ernst van het handelen of nalaten, waarop de gegrondverklaring stoelt, en de omstandigheden, waaronder dit zich heeft voorgedaan. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkenen kennelijk geen enkel besef hebben gehad van de bedreigingen voor het zich houden aan de fundamentele beginselen, die waren verbonden aan het aanvaarden en uitvoeren van een opdracht voor de ene opdrachtgever over (de informatie van) de

andere opdrachtgever. Voorts is in aanmerking genomen dat zowel aan de totstandkoming als aan de inhoud van het door en onder de verantwoordelijkheid van betrokkenen uitgebrachte rapport diverse ernstige gebreken kleven. Daardoor hebben betrokkenen gehandeld in strijd met vier van de vijf voor hen geldende fundamentele beginselen. De Accountantskamer heeft er voorts niet aan voorbij kunnen zien dat betrokkenen ter zitting er geen, althans nauwelijks, blijk van hebben gegeven de onjuistheid en onzorgvuldigheid van hun handelwijze in te zien, terwijl voorts in het kader van deze tuchtprocedure voldoende aannemelijk is geworden dat klaagster door die handelwijze is benadeeld. Anderzijds is meegewogen dat betrokkene sub 1. noch betrokkene sub 2. eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld. De Accountantskamer acht in deze klachtzaken voor beide betrokkenen dan ook de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand passend en geboden.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond als hiervoor is weergegeven;
- legt ter zake aan zowel betrokkene sub 1. als aan betrokkene sub 2. 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 **één maand**; deze maatregel gaat in 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 betrokkenen sub 1. en sub 2. daarin zijn of waren ingeschreven;
- verstaat dat betrokkenen, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,- (zeventig euro) aan haar vergoeden.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. H. de Hek en mr. J.W. Frieling (rechterlijke leden) en H. Geerlofs AA en P. Mansvelder RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 30 maart 2015.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kunnen klager en/of betrokkene dan wel de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van 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.

[1] voor 4 januari 2014 het conceptueel raamwerk als bedoeld in de artikelen A-100.2 en A-100.5 van de Verordening gedragscode (RA's)

[2] die sinds 1 januari 2014 door de Nba is aangemerkt als een handreiking en aldus (mede) richting geeft bij de beantwoording van de vraag welke eisen de fundamentele beginselen stellen aan de betreffende werkzaamheden en de uitkomst daarvan.