

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 15/2076, 15/2123 en 15/2124

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers 15/2076, 15/2123 en 15/2124 Wtra AK van 9 mei 2016 van

X B.V.,
gevestigd te [plaats1],
K L A A G S T E R,
raadsman: mr. J.C.J. Wouters,

t e g e n

1. Y1,

en

2. Y1,

3. Y2,

beiden registeraccountant
en kantoorhoudende te [plaats2],

B E T R O K K E N E N,

raadsliden: mr. R.G.J. de Haan en mr. A.J.F. de Bruijn.

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 29 september 2015 ingekomen klaagschrift van diezelfde dag met bijlagen;
- de op 5 oktober 2015 ingekomen klaagschriften van diezelfde dag met bijlagen;
- de op 30 november 2015 ingekomen verweerschriften van diezelfde dag;
- de op 18 januari 2016 ingekomen stukken van betrokkenen.

1.2 De Accountantskamer heeft bij haar beslissing van 21 januari 2016 geoordeeld dat de behandeling van de op 18 januari 2016 door klaagster ingediende, aanvullende klachten tegen betrokkenen is afgesplitst van de behandeling van de onder 1.1 vermelde klaagschriften.

1.3 De Accountantskamer heeft onderhavige klachten behandeld ter openbare zitting van 29 januari 2016 waar zijn verschenen: namens klaagster [A], [B] en [C], bijgestaan door mr. J.C.J. Wouters, advocaat te Hilversum, en betrokkenen, bijgestaan door mr. R.G.J. de Haan en mr. A.J.F. de Bruijn, advocaten te Amsterdam.

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

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkene Y1 is registeraccountant en als chief financial officer lid van de Raad van Bestuur van de netwerkorganisatie [D], waarvan [E] B.V. (hierna: [E]) een onderdeel uitmaakt.

2.2 Betrokkene Y2 is registeraccountant en als chief executive officer voorzitter van de Raad van Bestuur van de netwerkorganisatie [F].

2.3 [E] heeft op 10 oktober 2010 accountantskantoor [G] B.V. overgenomen van [H] N.V. Klaagster maakt onderdeel uit van de [H] groep.

2.4 Klaagster en [E] zijn in het kader van die overname een Service Level Agreement (hierna: SLA) aangegaan over dienstverlening door klaagster aan [E] voor de duur van twee jaar, ingaande op 1 oktober 2010 en eindigende op 30 september 2012. De overeenkomst zag op zogeheten scan- en herkenactiviteiten die klaagster voor [E] verrichtte met behulp van scan- en herkensoftware.

2.5 In de loop van 2011 is tussen klaagster en [E] een conflict ontstaan. [E] heeft zijn betalingsverplichtingen opgeschort en uiteindelijk is voormelde SLA ontbonden.

2.6 Naar aanleiding daarvan is klaagster twee civiele procedures begonnen tegen [E]: één vanwege het uitblijven van de betalingen van [E] en één vanwege de door haar geleden schade.

2.7 Bij vonnis van [datum] van de rechtbank Gelderland is drs. [I] (hierna: [I]) als deskundige benoemd om onderzoek te doen naar wat de winst van klaagster zou zijn geweest als de SLA zou zijn voortgezet.

2.8 Per e-mail van 14 juli 2015 heeft de advocaat van klaagster de volgende stukken namens klaagster aan [I] overgelegd:
-de jaarrekeningen 2011 en 2012 van [J] B.V. ([J]);

- de jaarrekeningen van klaagster van 2010 tot en met 2012;
- de jaarrekening van 2011 van [K] N.V. en
- een memorandum van [B]: Memorandum financiële informatie voor de kostprijsberekening.

2.9 Betrokkene Y1 heeft een memo met dagtekening 17 juli 2015 aan voormelde [I] doen toekomen inzake de onder 2.8 vermelde stukken, waaronder de opgeleverde jaarstukken van onder meer klaagster. Betrokkene schrijft daarin onder meer:

“Uit mijn analyse van het door [X] opgeleverde cijfermateriaal en de toelichting daarop [B] komen de volgende zaken naar voren:

1. De cijfers van de verschillende entiteiten zijn op veel punten inconsistent, in strijd met de economische werkelijkheid en de regels voor externe verslaggeving. We moeten daarbij constateren dat geen enkel opgeleverd stuk is voorzien van een accountantsverklaring.

2. We hebben 4 entiteiten waar iets gebeurt, namelijk [X], [K], PSP en [J]. In [X] vinden vanaf 2011 geen activiteiten meer plaats. Als we het geheel bedrijfseconomisch beschouwen dan moeten we de 4 entiteiten consolideren en moet ook nog een stuk overhead in Nederland (wat nu nergens wordt meegenomen) in ogenschouw worden genomen. Ik heb dit uitgewerkt en kom tot de conclusie dat het gemiddeld uurtarief ver boven de maximale verkoopprijs van € 45/uur ligt.

De heer [B] beperkt zich in zijn benadering tot slechts 1 entiteit (PSP) en gaat die normaliseren. Er wordt extra omzet meegenomen zonder dat daar additionele personeelskosten tegenover staan en heel veel zaken blijven buiten beeld zoals de ICT kosten (die zaten in [K]) en de overheadkosten. Dit is een onjuiste en onvolledige voorstelling van zaken.

3 Er is (in tegenstelling tot wat de heer [B] een paar weken geleden nog stelde) nauwelijks sprake van omzet derden niet zijnde [F].

Onderstaand kom ik op elk van de drie gesignaleerde punten meer in detail terug.”.

2.10 Betrokkene [Y1] heeft voorts een memo met dagtekening 16 september 2015 aan voormelde [I] doen toekomen betreffende de “Opgeleverde stukken inzake Rekening courant [J]”. In het memo schrijft betrokkene onder meer:

“Op maandag 14 september jl. heeft de heer [B] in het kader van het deskundigenonderzoek de grootboeken 2011 van [X] en [L] overhandigd, alsmede een uitsplitsing van de vermeende rekening-courant verhouding tussen [X] en [J].

(...)

Resumé

Hoewel de opgeleverde stukken verre van consistent zijn en ik het volstrekt oneens ben

met het creëren van een fictieve rekening-courant met [J], wordt het beeld van het structurele kostenniveau verbonden aan de voor [F] uitgevoerde werkzaamheden wel steeds duidelijker. Op basis van wat we nu hebben ontvangen kom

ik tot de volgende constatering:

- De kostprijs van de op de Filippijnen uitgevoerde werkzaamheden is door [L] bepaald op PHP 15.925.360,90, ofwel € 279.992. Met deze doorbelasting aan [X] komt [L] in 2011 uit op een netto verlies van PHP 5.125.843 (zie jaarrekening [L]) ofwel € 89.963. De totale exploitatie op de Filippijnen heeft in 2011 dus € 369.955 gekost.

- [K] komt in 2011 uit op een netto resultaat van afgerond 0 (zie mijn eerdere memo van 17 juli), maar belast daarbij wel € 342.503 aan operationele ICT kosten door aan [X].
- In Nederland is daarnaast nog eens voor € 352.962 aan kosten gemaakt. Onder punt 4 is daarvan een onderbouwing opgenomen.
- Ook op basis van de nu overlegde informatie is er geen enkele reden om te veronderstellen dat er sprake was van substantiële omzet derden, niet zijnde [F]. Op basis van de door [X] overlegde informatie kan de conclusie dus niet anders zijn dan dat er sprake was van een structureel kostenniveau van € 369.955 + € 342.503 + € 352.962 = € 1.065.420. Daarbij is nog niet eens rekening gehouden met een marktconforme rente over de financiering van het geheel, de kosten van de heren [B], [A], [M] en [C] die aan geen enkele BV zijn doorbelast en de kosten van in Nederland en België werkzame medewerkers ([N], [O] en [P]) waarvoor hetzelfde geldt. Zoals ook reeds aangegeven in mijn memo van 17 juli zouden deze kosten, als we willen komen tot een hypothetisch bedrijfseconomisch resultaat, wel in aanmerking genomen moeten worden. Mijn conclusie is dat het kostenniveau van [X] structureel hoger was dan de inkomsten uit hoofde van het contract met [F]. Aangezien [X] geen substantiële omzet derden had, had men in het hypothetische geval dat het contract niet zou zijn opgezegd en gewoon was uitgediend, nooit winst kunnen maken. [X], [X], [L] en [J], het is in feite nooit meer geweest dan een verliesgevend contract met [F]. In januari 2012 hebben betrokkenen die conclusie zelf ook getrokken, waarop is besloten dat claimen meer zou opleveren dan uitdienen van het contract.”.

2.11 Bij brief van 5 juni 2015 heeft klagster onderhavige klachten in concept aan betrokkenen doen toekomen. Klagster schrijft in haar brief onder meer: “U wordt daarom hierbij ook gesommeerd om te bewerkstelligen dat [E] de schadevergoedingsprocedure opbrengt op de rol van 10 juni aanstaande en dan dient van een akte, waarin [E] meedeelt (i) dat zij in de akte van 7 mei 2014 in strijd gehandeld heeft met de waarheidsplicht, (ii) dat er wel degelijk sprake is van toepassing van een scan-en-herken techniek, (iii) dat [E] na 29 februari 2012 die scan-en-herken techniek is blijven toepassen en (iv) dat [E] bij die toepassing stelselmatig en voortdurend: a) inbreuk gemaakt heeft op de auteursrechten van de rechthebbende(n) op de software; en b) onrechtmatig gebruik gemaakt heeft van de knowhow waarvan zij kennis gekregen heeft ten behoeve van de uitvoering van de Service Level Agreement van 10 oktober 2010.

Van het voldoen aan beide sommaties ontvang ik gaarne onverwijld, dat wil zeggen uiterlijk maandag aanstaande om 17.00 uur, een schriftelijke bevestiging. Het niet voldoen aan een of beide sommaties c.q. het uitblijven van de gevraagde onverwijld bevestigingen wordt door cliënte aangemerkt als klachtwaardig en dat nalaten van de heren [Y2] en [Y1] zal aan het klaagschrift worden toegevoegd.”.

3. De klacht

3.1 Betrokkenen hebben volgens klagster gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels.

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

1. Gezien in het licht dat betrokkene [Y1] in verband met de onder 2.9 en 2.10 vermelde memo's tot tweemaal toe een persoonsgericht onderzoek heeft verricht en een assurance-opdracht heeft uitgevoerd, heeft betrokkene [Y1] inzake die memo's
 - a. het professionaliteitsbeginsel geschonden omdat hij
 1. het gezag van zijn accountantstitel in het maatschappelijk verkeer ten behoeve van zichzelf heeft ingezet;
 2. geen hoor en wederhoor heeft toegepast;
 3. niet heeft vermeld dat geen hoor en wederhoor is toegepast;
 4. vaktechnische misslagen heeft begaan;
 - b. het integriteitsbeginsel geschonden omdat hij
 1. betreffende memo's niet mocht opstellen;
 2. hoor en wederhoor had moeten toepassen;
 3. niet heeft vermeld dat geen hoor en wederhoor is toegepast;
 4. vaktechnische misslagen heeft begaan;
 5. niet eerlijk en oprecht heeft opgetreden;
 - c. het objectiviteitsbeginsel geschonden omdat
 1. de memo's in feite ten behoeve van betrokkene zelf zijn opgesteld;
 2. klaagster en haar dochterondernemingen niet in de gelegenheid zijn gesteld om te reageren op de zwaar negatieve conclusies over de jaarrekeningen van die partijen;
 - d. het beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden omdat
 1. hij verkeerde aannames heeft gedaan; onjuistheden heeft vermeld; gegevens over het hoofd heeft gezien; gegevens onbelicht heeft gelaten; ongefundeerde stellingen heeft ingenomen en overhaaste conclusies heeft getrokken;
 2. hij geen hoor en wederhoor heeft toegepast;
 3. hij niet vermeld dat geen hoor en wederhoor is toegepast;
 4. de memo's een deugdelijke grondslag missen;
 5. betrokkene zijn dienst niet nauwgezet, grondig en tijdig heeft uitgevoerd;
2. Betrokkene [Y1] was direct betrokken en betrokkene [Y1] en [Y2] waren beiden functioneel betrokken, terwijl dit handelen en nalaten object van tuchtrechtelijke toetsing is, bij het volgende:
 - A. [E] heeft in de procedures essentiële informatie achter gehouden (frustratie waarheidsvinding).
 - B. [E] heeft civielrechtelijk onrechtmatig gehandeld en strafrechtelijk gezien een misdrijf begaan door zonder toestemming gebruik te maken van de knowhow en software van klaagster.In dat licht bezien hebben betrokkenen [Y1] en [Y2]
 - a. het integriteitsbeginsel geschonden omdat zij
 1. niet eerlijk en oprecht hebben opgetreden;
 2. zij geen maatregelen hebben getroffen bij het vermoeden dat hun organisatie niet niet-integer optrad;
 3. geen maatregelen hebben getroffen bij betrokkenheid met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend was; waarbij bij dit onderdeel betrokkenen [Y1] en [Y2] in ieder geval over en weer betrokken zijn bij elkaars niet-integer handelen;
 - b. het professionaliteitsbeginsel geschonden omdat zij

1. zich niet gehouden hebben aan de voor hen relevante wet- en regelgeving;
2. zich niet hebben onthouden van het handelen en nalaten dat de beroepsgroep

in

diskrediet kan brengen;

c. artikel 32 Besluit toezicht accountantsorganisaties (hierna: Bta) geschonden omdat zij

1. passende maatregelen hadden moeten nemen, gericht op het beheersen van de risico's ten gevolge van het onder 3.2.2.B vermelde misdrijf;
2. het misdrijf hadden moeten melden bij de Autoriteit Financiële Markten (hierna: AFM).

3.3 Wat door of 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; zie 1.2), doch als een ondersteuning van de betwisting van het gestelde in de door/namens betrokkenen 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 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 accountant 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, voor zover dit plaats had in de periode van 1 januari 2007 tot 4 januari 2014 worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaats had ná 4 januari 2014 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 accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

ontvankelijkheid

4.4 Betrokkenen hebben wat betreft alle klachten aangevoerd dat klaagster niet-ontvankelijk moet worden verklaard, waartoe zij zich hebben beroepen op artikel 3:13 Burgerlijk Wetboek: het misbruik maken van de bevoegdheid tuchtrechtklachten in te

dienen en op het verbod om misbruik van tuchtrecht te maken, dat door klaagster zou zijn overschreden.

4.5 Betrokkenen hebben daartoe aangevoerd dat de klachten onderdeel uitmaken van een groot aantal juridische acties van klaagster jegens betrokkenen, dan wel hun kantoororganisatie inzake het geschil over de SLA, met als enkel doel om [E] op kosten te jagen, te intimideren en tot een schikking en daarmee tot betaling te dwingen. Dit volgt, naar de mening van betrokkenen, onder meer uit het dreigement van klaagster in de onder 2.11 vermelde brief van 5 juni 2015.

4.6 Van de zijde van klaagster is hiertegen nog ingebracht dat de Accountantskamer over tuchtklachten oordeelt, ongeacht het belang en het motief van de klager. Klaagster voert bovendien aan dat zij de rechtsstrijd met betrokkenen niet opgezocht heeft, maar daartoe gedwongen is.

4.7 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot dit verweer van betrokkenen dat niet is gebleken dat op voorhand is uitgesloten dat de behandeling van de onderhavige klachten zou kunnen bijdragen aan de doelstelling van de tuchtrechtspraak, te weten – blijkens artikel 33, eerste lid Wet RA en artikel 42, eerste lid van de Wab – het bezien of bij het beroepsmatig handelen van betrokkene sprake is geweest van
a. enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet Ra bepaalde en/of
b. enig ander dan onder a. bedoeld handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

De omstandigheid dat klaagster bij de onderhavige door haar geïnitieerde procedures naast een tuchtrechtelijk belang tevens andere belangen heeft die niet samenvallen met deze doelstelling(en) van de tuchtrechtspraak, betekent nog niet dat sprake is van misbruik van tuchtrecht, zodat het ontvankelijkheidsverweer moet worden verworpen.

4.8 Betrokkenen hebben wat betreft het klachtonderdeel 3.2.2.c inzake schending van artikel 32 Bta in het bijzonder aangevoerd dat sprake is van niet-ontvankelijkheid. Betrokkenen hebben daartoe aangevoerd dat uit de tekst van voormeld artikel blijkt dat dit artikel zich richt tot accountantsorganisaties en niet tot betrokkenen.

4.9 Van de zijde van klaagster is hiertegen nog ingebracht dat als betrokkenen als bestuurders of beleidsbepalers van een accountantsorganisatie of netwerkorganisatie in het kader van dit artikel niet zouden kunnen worden aangesproken, voormeld artikel een dode letter zou zijn.

4.10 Onder verwijzing naar de onder 4.1 aangehaalde artikelen 33 Wet RA en 42 Wab is de Accountantskamer van oordeel dat eveneens wat betreft artikel 32 Bta niet is gebleken dat op voorhand is uitgesloten dat de behandeling van de onderhavige klachten zou kunnen bijdragen aan de doelstelling van de tuchtrechtspraak. De omstandigheid dat artikel 32 Bta ziet op accountantsorganisaties brengt nog niet met zich mee dat een vermeende schending van dit artikel door betrokkenen niet tuchtrechtelijk toetsbaar zou kunnen zijn. Het beroep op niet-ontvankelijkheid van dit klachtonderdeel wordt derhalve verworpen.

4.11 Gelet op het voorgaande is klaagster ontvankelijk in al haar klachten en zal de Accountantskamer tot een inhoudelijke beoordeling overgaan. Daartoe zal zij eerst de

klachtonderdelen ten aanzien van betrokkene [Y1] behandelen en vervolgens die tegen betrokkene [Y1] en [Y2].

klachtonderdelen [Y1]

4.12 Betrokkene heeft als verweer aangevoerd dat de onder 2.9 en 2.10 vermelde en door hem opgestelde memo's geen persoonsgerichte onderzoeken zijn en evenmin assurance-opdrachten. Betrokkene voert tevens als verweer dat wat betreft voormelde memo's geen sprake is van een professionele dienst, die tuchtrechtelijk toetsbaar is.

4.13 Ter zitting heeft klaagster herhaald dat betreffende memo's naar haar inzicht de weerslag bevatten van een persoonsgericht onderzoek. De Accountantskamer kan klaagster hierin niet volgen. De Accountantskamer overweegt daartoe als volgt. In de op 6 oktober 2010 gepubliceerde Praktijkhandreiking persoonsgerichte onderzoeken, nummer 1112, wordt onder een persoonsgericht onderzoek verstaan, en de Accountantskamer acht deze definitie in het kader van de VGC en de VGBA een juist uitgangspunt, de aan een accountant verleende opdracht waarvan het object bestaat uit het functioneren, handelen of nalaten van handelen 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 hetgeen betrokkene heeft onderzocht, komt de Accountantskamer tot de conclusie dat geen sprake is geweest van een persoonsgericht onderzoek.

4.14 Ter zitting heeft klaagster eveneens herhaald dat betrokkene met de onder 2.9 en 2.10 vermelde memo's tot tweemaal toe een assurance-opdracht heeft uitgevoerd. De Accountantskamer kan klaagster hierin evenmin volgen en overweegt daartoe als volgt. Het (NVCOS) Stramien voor Assurance-opdrachten (hierna: Stramien) bepaalt en omschrijft de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht en geeft aan op welke opdrachten de Controlestandaarden, de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten en de Standaarden voor assurance-opdrachten van toepassing zijn. In het Stramien is in paragraaf 7. bepaald:

Een "assurance-opdracht" is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.

In paragraaf 15. is bepaald:

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

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

Gelet op de inhoud van de onder 2.9 en 2.10 vermelde memo's is de Accountantskamer van oordeel dat in dit geval geen sprake is van een assurance-opdracht.

4.15 Betrokkene heeft als verweer aangevoerd dat hij inzake de onder 2.9 en 2.10 vermelde memo's geen professionele diensten heeft uitgevoerd. De Accountantskamer volgt betrokkene daarin niet en overweegt daartoe als volgt. Onder de VGBA heeft het tuchtrecht waar het gaat om gedragingen van een accountant in het kader van zijn zakelijke relaties, naar het oordeel van de Accountantskamer niet de door betrokkene bepleite beperkte reikwijdte. Weliswaar is het fundamentele beginsel van integriteit als bedoeld in artikel 2 onder a. van de VGBA op grond van artikel 3, tweede lid, van de VGBA alleen van toepassing "*bij de uitoefening van zijn beroep*" en wijst de toelichting op dit artikel daarbij allereerst op het verlenen van een "professionele dienst", dat neemt niet weg dat er bij een grammaticale uitleg van dit begrip geen grond is om te oordelen dat gedragingen van een accountant in het kader van zijn zakelijke relaties daar niet onder vallen. Steun daarvoor vindt de Accountantskamer ook in (de toelichting op) artikel 42 van de Wab waarin valt te lezen dat het niet de bedoeling is het tuchtrecht te beperken tot het beroepsmatig handelen in enge zin, en in de toelichting op artikel 6 van de VGBA, die expliciet inhoudt dat het eerlijk en oprecht optreden van een accountant dat het fundamentele beginsel van integriteit van hem verlangt, onder meer inhoudt dat hij eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aandoet. De conclusie is dan ook dat met de invoering van de VGBA niet is beoogd op dit punt een minder vergaande gedragsnorm vast te stellen dan voorheen krachtens de VGC gold.

Overigens, betrokkenen gaan met hun verweer ook uit van een te enge opvatting van het begrip professionele dienst. Immers, ingevolge artikel 1, derde gedachtestreepje, van de VGBA wordt daaronder verstaan: "werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend". De onder 2.9 en 2.10 vermelde memo's zijn zonder meer tot stand gekomen met gebruikmaking van de vakbekwaamheid van betrokkenen als bedoeld in artikel 1, vierde gedachtestreepje, van de VGBA, en betreffen dan ook professionele diensten in de zin van de VGBA. Mede gezien de toelichting op artikel 3, tweede lid, van de VGBA, waaruit volgt dat bij het uitvoeren van een professionele dienst (óók voor zichzelf) er sprake is van "*bij de uitoefening van zijn beroep*" als bedoeld in die wetsbepaling, brengt dat met zich dat het handelen van betrokkene [Y1] verband houdende met het indienen van beide memo's getoetst dient te worden aan alle vier in artikel 3 VGBA genoemde fundamentele beginselen.

4.16 De Accountantskamer zal voorts met inachtneming van de onder 4.13 tot en met 4.15 vermelde oordelen – kort gezegd dat inzake de onder 2.9 en 2.10 vermelde memo's geen sprake is van een persoonsgericht onderzoek of een assurance opdracht, maar wel van een professionele dienst – de overige klachtonderdelen gezamenlijk behandelen. De Accountantskamer stelt vast dat die overige klachtonderdelen alle uitsluitend zien op het handelen en/of nalaten van betrokkene [Y1] ten aanzien van de onder 2.9 en 2.10 vermelde memo's. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene met het overleggen van deze memo's in een civielrechtelijk geschil met klager, een civielrechtelijk standpunt inneemt. Dat dit standpunt ziet op opgeleverde jaarstukken [X] en opgeleverde stukken inzake rekeningcourant [J] en in die zin te maken heeft met het werkterrein van een accountant, doet daar niet aan af.

4.17 Volgens vaste jurisprudentie van de Accountantskamer kan het door een accountant in zijn zakelijke betrekkingen – al dan niet in rechte – innemen van een civielrechtelijk standpunt, behoudens bijzondere omstandigheden, in het kader van de door

hem in acht te nemen fundamentele beginselen van integriteit en professionaliteit, niet tot een gegrond tuchtrechtelijk verwijt leiden. Van dergelijke bijzondere omstandigheden is onder meer sprake indien geoordeeld zou moeten worden dat een door een accountant ingenomen standpunt bewust onjuist of misleidend, en dus te kwader trouw, blijkt te zijn of naar zijn aard gezien door een objectieve, redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, zal worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep (of, in de terminologie van de VGBA: het accountantsberoep in diskrediet brengend). Voorts heeft te gelden dat onder bijzondere omstandigheden ook de fundamentele beginselen van objectiviteit en of vakbekwaamheid (of in de terminologie van de VGC, deskundigheid) en zorgvuldigheid kunnen zijn geschonden, en dat zulks ook het geval kan zijn, indien betrokkene weliswaar niet bewust onjuist of misleidend een standpunt heeft ingenomen, maar hem wel in sterke mate verweten kan worden een onjuist of misleidend standpunt te hebben ingenomen. Deze jurisprudentie is gevormd onder de gelding van de voorloper van de VGBA, de VGC. De Accountantskamer ziet in de vaststelling van de VGBA geen grond om deze jurisprudentie te wijzigen.

4.18 In lijn met het voorgaande is de Accountantskamer dan ook van oordeel dat het een accountant, behoudens bijzondere omstandigheden (zoals bijvoorbeeld de hiervoor geschetste), in beginsel ook vrij staat om in het kader van een juridische procedure zijn reactie te geven op stukken, die door de partij met wie hij in een juridisch geschil is verwickeld, worden overgelegd aan een door de rechtbank benoemde deskundige.

4.19 De Accountantskamer is tenslotte van oordeel dat klaagster met al hetgeen zij heeft aangevoerd niet aannemelijk heeft gemaakt dat van voormelde bijzondere omstandigheden sprake is. Gesteld noch gebleken is, naar het oordeel van de Accountantskamer, dat betrokkene in onderhavige memo's een standpunt heeft ingenomen dat bewust onjuist of misleidend, en dus te kwader trouw, blijkt te zijn, noch dat hem (in sterke mate) verweten zou kunnen worden een onjuist of misleidend standpunt (daargelaten of er sprake is van een onjuist laat staan misleidend standpunt) te hebben ingenomen. Het voorgaande leidt tot de conclusie dat alle klachtonderdelen jegens betrokkene [Y1] ongegrond dienen te worden verklaard.

klachtonderdelen [Y1] en [Y2]

4.20 De Accountantskamer is van oordeel dat de handelingen, waarbij betrokkene [Y1] direct en betrokkenen [Y1] en [Y2] functioneel waren betrokken en in welk licht gezien zij tuchtrechtelijk verwijtbaar zouden hebben opgetreden, met uitzondering van hetgeen is vermeld onder 3.2.2.c, moeten worden gezien als het handelen van accountants in zakelijke betrekkingen zodat dit handelen eveneens het innemen van een civielrechtelijk standpunt betreft.

4.21 Ten aanzien van dit handelen overweegt de Accountantskamer gelijk zij heeft gedaan onder 4.17, dat volgens haar vaste jurisprudentie het door een accountant in zijn zakelijke betrekkingen – al dan niet in rechte – innemen van een civielrechtelijk standpunt, behoudens bijzondere omstandigheden, in het kader van de door hem in acht te nemen fundamentele beginselen, niet tot een gegrond tuchtrechtelijk verwijt kan leiden.

4.22 Onder verwijzing naar het overwogene onder 4.17 en 4.18 is de Accountantskamer van oordeel dat ook ten aanzien van het handelen, dan wel het functioneel betrokken zijn bij het handelen van betrokkenen [Y1] en [Y2], geen sprake is van de aldaar bedoelde bijzondere omstandigheden. Met al hetgeen klaagster heeft aangevoerd, is daarvan niet gebleken. Het voorgaande kan derhalve niet tot een gegronde klacht jegens betrokkenen [Y1] en [Y2] leiden.

4.23 Tenslotte overweegt de Accountantskamer ten aanzien van de onder 3.2.2.c vermelde klacht inzake de schending van artikel 32 Bta als volgt. Artikel 32 Bta luidt:

1. Een accountantsorganisatie heeft een beleid dat ertoe strekt dat de betrokkenheid van de accountantsorganisatie en haar medewerkers wordt voorkomen bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden.

2. Een accountantsorganisatie stelt procedures en regels vast ter zake van de omgang met en vastlegging van incidenten die ernstige gevolgen hebben voor de integere uitoefening van haar bedrijf.

3. Een accountantsorganisatie neemt naar aanleiding van een incident als bedoeld in het tweede lid passende maatregelen. Deze maatregelen zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.

4. Een accountantsorganisatie informeert de Autoriteit Financiële Markten onverwijld omtrent de in het tweede lid bedoelde incidenten.

Met al hetgeen klaagster heeft aangevoerd, heeft zij, naar het oordeel van de Accountantskamer, niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van een schending van artikel 32 Bta, die betrokkenen tuchtrechtelijk valt te verwijten. Naar het oordeel van de Accountantskamer is klaagster er in haar klacht te simpel vanuit gegaan, en heeft zij ook overigens onvoldoende onderbouwd, dat sprake is van strafrechtelijk verwijtbaar handelen. De Accountantskamer merkt daarbij onder meer op dat klaagster ter onderbouwing van haar stellingen op dit punt geen in kracht van gewijsde gegaan strafvonnis heeft overgelegd. Het voorgaande kan derhalve evenmin tot een gegronde klacht leiden.

4.24 Alles overziende komt de Accountantskamer tot de conclusie dat alle klachtonderdelen die klaagster heeft aangevoerd tegen betrokkenen [Y1] en/of [Y2], ongegrond dienen te worden verklaard.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klachten ongegrond.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en drs. R.G. Bosman RA en H. Geerlofs AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. H.J. Haanstra, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 9 mei 2016.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van 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.