

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 15/1430 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 15/1430 Wtra AK van 11 januari 2016 van

de besloten vennootschap **X1 B.V.**,
gevestigd te [plaats1],
vertegenwoordigd door X2 en X3,
KLAAGSTER,
raadsman: mr. P.A. Josephus Jitta,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats2],
BETROKKE NE.

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 8 juli 2015 ingekomen klaagschrift van 7 juli 2015, met drie bijlagen;
- het op 17 augustus 2015 ingekomen verweerschrift van 13 augustus 2015, zonder bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 7 december 2015 waar zijn verschenen: aan de zijde van klaagster [X2] en [X3], bijgestaan door mr. P.A. Josephus Jitta, advocaat te Amsterdam, en aan de zijde van betrokkene [Y] RA, bijgestaan door mr. [A] RA, accountant te Nieuwegein.

1.3 Klaagster en betrokkene hebben op deze 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 Op 16 februari 2009 is een overeenkomst tot stand gekomen waarbij klaagster van de vennootschap [B] Beheer B.V. (hierna: [B] Beheer) de aandelen heeft gekocht in haar deelnemingen [B] Automatiseringsdiensten B.V. en [B] Finance en Contracts B.V. Deze aandelen zijn op 24 februari 2009 geleverd.

2.2 De door klaagster verschuldigde koopprijs voor deze aandelen hield volgens artikel 2 van die overeenkomst in (kort gezegd) de betaling van een bedrag van € 1.100.000,- (“het Vaste deel”) en van € 66.000,- (“het Uitgestelde deel”) en de uitkering van een variabel deel “*dat afhankelijk is van de vrije cash flow van klaagster en [B] tezamen per ultimo van de boekjaren 2009 tot en met 2013, vastgesteld conform het bepaalde in artikel 3 van deze Overeenkomst (hierna te noemen: “de Earn Out”).*”, onder de restricties en voorwaarden als vastgelegd in de overeenkomst. Het Vaste deel en het Uitgestelde deel zijn aan [B] Beheer voldaan.

2.3. Ten tijde van de aandelenverkoop was accountantskantoor [accountantskantoor], in de persoon van betrokkene, de accountant van zowel [B] Beheer als klaagster en haar deelnemingen, in die zin dat voor hen samenstellingswerkzaamheden werden verricht. Vanaf het boekjaar 2010 heeft het kantoor haar werkzaamheden beëindigd, zowel voor [B] Beheer als voor klaagster en haar deelnemingen. Voor het boekjaar 2012 heeft betrokkene opnieuw werkzaamheden voor [B] Beheer verricht.

2.4 In de jaren 2009, 2010 en 2011 is sprake geweest van een negatief bedrag aan “vrije cashflow” en in het jaar 2012 was de “vrije cashflow” zodanig laag dat op grond van de overeenkomst van 16 februari 2009 (hierna: de overeenkomst) door klaagster geen bedrag aan ‘earn out’ betaald behoefde te worden.

2.5 Na het opstellen van de jaarstukken 2013 van klaagster en haar deelnemingen is tussen [B] Beheer en klaagster een geschil ontstaan over de vraag of en, zo ja, welk bedrag [B] Beheer nog aan ‘earn out’ toekwam. In het jaar 2013 bedroeg de “vrije cashflow” volgens [B] Beheer € 314.096,-.

2.6 Eind 2014 is [B] Beheer bij de rechtbank Amsterdam een civiele procedure tegen klaagster begonnen tot betaling door klaagster van een bedrag van € 314.096,-, vermeerderd met rente en kosten. Op [datum] is in die civiele procedure een zitting gehouden, ten behoeve waarvan [B] Beheer een door betrokkene op 26 februari 2015 opgesteld rapport over de ‘earn out’ heeft overgelegd. Klaagster heeft omtrent de ‘earn out’ in deze procedure een door [C] Accountants & Adviseurs opgestelde brief d.d. 29 oktober 2014 ingebracht.

2.7 Het door betrokkene in opdracht van [B] Beheer opgestelde rapport d.d. 26 februari 2015 is getiteld “Rapport van bevindingen” en heeft één bijlage. In dat rapport staat vermeld:

Opdracht

Wij hebben een aantal specifiek overeengekomen werkzaamheden verricht met betrekking tot [Y1] BV en haar deelnemingen zoals omschreven in onze opdrachtbrief van 23 december 2014. Deze rapportage bevat de uitkomsten van deze werkzaamheden.

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 er op dat indien wij aanvullende werkzaamheden zouden hebben verricht of een controle- of beoordelingsopdracht zouden hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen.

Aard en reikwijdte van de verrichte werkzaamheden

Wij hebben onze werkzaamheden verricht in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 4400, “Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.”

Het doel van deze opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is het verrichten van die werkzaamheden die wij met (...) zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen. Aangezien wij slechts verslag doen van feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden betekent dit dat op het in de bronnen van de door u aangeleverde informatie opgenomen cijfermateriaal en toelichtingen geen accountantscontrole is toegepast en dat evenmin een beoordelingsopdracht is uitgevoerd.

Deze bronnen van informatie zijn de financiële verslagen van 2008 tot en met 2013 van [Y1] BV en haar deelnemingen, de verkoopovereenkomst, uw berekeningen van de vrije cashflow en diverse correspondentie. Dit houdt in dat aan onze rapportage geen zekerheid kan worden ontleend omtrent de getrouwheid van het opgenomen cijfermateriaal en toelichtingen daarop.

[accountantskantoor] ([accountantskantoor]) is tot en met 2009, het jaar van de verkoop accountant geweest van [B] Automatiseringsdiensten BV ([B] AD) en [B] Finance & Contracts BV. ([B] F&C). Daarbij is door [accountantskantoor] jaarlijks een samenstellingsverklaring verstrekt bij de jaarrekeningen. Accountantscontrole heeft daarbij nooit plaatsgevonden. Ondergetekende was bij in die periode verantwoordelijk voor de samenstellingsopdracht.

Beschrijving uitgevoerde specifieke werkzaamheden

In overeenstemming met onze opdrachtbevestiging hebben wij de volgende werkzaamheden verricht:

1. Wij hebben een aansluiting gemaakt tussen uw berekening van de ‘earn out’ en de jaarrekeningen van de betreffende vennootschappen;
2. Wij hebben beoordeeld of de uitgangspunten van de door u gemaakte berekening overeenkomen met de bepalingen in het contract aangaande de ‘earn out’.

Beschrijving van de feitelijke bevindingen

De feitelijke bevindingen met betrekking tot de uitgevoerde werkzaamheden zijn als volgt:

Aansluiting tussen uw berekening van de 'earn out' en de jaarrekeningen van de betreffende vennootschappen:

Wij hebben de in uw berekening (zoals in de bijlage opgenomen) opgenomen bedragen aangesloten met de jaarrekeningen over de betreffende jaren van de verschillende vennootschappen. Wij hebben vastgesteld dat deze aansluiten. Hierbij is geen sprake van dubbeltellingen. Het eigen vermogen volgens uw opstelling groot € 433.085 sluit aan met de geconsolideerde jaarrekening van [Y1] BV en de geboekte resultaten over de jaren 2009 tot en met 2013 van respectievelijk: € 39.599, €-128.364, € -2.900, € 59.121 en € 477.629 sluiten aan met de geconsolideerde jaarrekening over de betreffende jaren van [Y1] BV.

Uitgangspunt voor de overdracht volgens de koopovereenkomst is dat er volgens artikel 2 van de koopovereenkomst onder de punten 8b en c, een eigen vermogen zou zijn dat minimaal gelijk zou zijn aan € 318.000 voor [B] AD en € 9.000 voor [B] F&C. Blijkens de jaarrekeningen van de individuele ondernemingen over 2008 is dit ook het geval. [B] AD sluit in 2008 met een eindvermogen van € 718.825.

Beoordeling of de uitgangspunten van de door u gemaakte berekening overeenkomen met de bepalingen in het contract aangaande de 'earn out'.

In uw opstellingen (zie bijlagen) start u voor [Y1] BV met een beginvermogen overeenkomstig het gestorte kapitaal bij aanvang van € 18.000 (zonder inbreng van de deelnemingen). Daarbij is dus geen rekening gehouden met het beginvermogen van de gekochte deelnemingen dat u bij overdracht als minimumvermogen heeft moeten achterlaten ten bedrage van € 318.529 voor [[B] AD] en € 9.222 voor [[B] F&C]. Dit minimumvermogen is bij het geconsolideerd vermogen van [Y1] later afzonderlijk opgeteld waardoor een gecorrigeerd geconsolideerd vermogen wordt verkregen.

Boekhoudkundig is deze benadering niet correct aangezien de deelnemingen zijn gekocht door de holding en hiertegenover een schuld is ontstaan vanwege de financiering daarvan. Het behoort op het moment van overname weliswaar tot het eigen vermogen van [Y1] BV maar mag nog niet voor de volle waarde worden meegeteld aangezien hier nog een financieringsverplichting op rustte voor [Y1] BV. De definitie van groepsvermogen volgens de jaarverslaggeving wijkt echter af van de definitie zoals deze is opgenomen in het koopcontract.

Bij verkoop van de ondernemingen is voor de deelnemingen vanwege financieringsdoel-einden een minimumvermogen achterlaten ten bedrage van € 318.529 voor [[B] AD] en € 9.222 voor [[B] F&C]. Dit is uitgangspunt geweest voor het bepalen van de koopprijs. Separaat vertegenwoordigden de aandelen van de deelnemingen als actief dus wel degelijk deze boekhoudkundige waarde.

In de koopovereenkomst is bepaald dat het groepsvermogen als gevolg van de betaling van de 'earn out' nooit lager zal worden dan € 279.000 tenzij dit groepsvermogen reeds door andere oorzaken is gedaald. Het groepsvermogen is in het contract omschreven als het eigen vermogen van koper ([Y1] BV), [[B] AD] en [[B] F&C], groot € 18.000, €

318.000, € 9.000 waarbij een correctie is toegepast van € 66.000 zijnde een bedrag aan te wenden voor het Uitgestelde deel zoals in de overeenkomst bepaald.

Bij aanvang was er nog geen sprake van een geconsolideerde jaarrekening en derhalve worden de vennootschappen als individuele entiteiten benaderd. In de opstelling is dan ook uitgegaan van door de entiteiten zelf gegenereerde resultaten over de boekjaren en is geen sprake van dubbeltellingen. Uitgangspunt hierbij is te bepalen wat met het beginvermogen aan resultaten door de individuele vennootschappen is opgebouwd in de jaren daarna, leidende tot een eindvermogen per vennootschap. Hoewel dit een andere benaderingswijze is dan de boekhoudkundige sluit deze benadering wel aan de bepalingen zoals in het koopcontract opgenomen.

Conclusie

Uw berekening van de 'earn out' sluit aan met de jaarrekeningen van de betreffende vennootschappen.

De uitgangspunten van de door u gemaakte berekening komen overeen met de bepalingen in het contract aangaande de 'earn out'.

Overige aspecten - beperking in verspreidingskring en het gebruik

Deze rapportage is uitsluitend bestemd voor de uw eigen gebruik aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren. Wij verzoeken u derhalve de rapportage niet aan anderen te verstrekken zonder onze uitdrukkelijke toestemming vooraf.

2.8 In de hiervoor onder 2.6 vermelde civiele procedure heeft de rechtbank Amsterdam op [datum] een eindvonnis gewezen. In dat vonnis is zowel de brief van [C] Accountants d.d. 29 oktober 2014 als het rapport van betrokkene onder 'de feiten' vermeld. In de overwegingen van dat vonnis is alleen aandacht besteed aan de brief van [C] Accountants. De rechtbank is na uitleg van de koopovereenkomst van 16 februari 2009 tot het oordeel gekomen dat de 'earn out' moet worden berekend per afzonderlijk boekjaar in de periode 2009 - 2013, zoals door [B] Beheer is gesteld en door klaagster is bestreden, en dat daarbij het voor de vaststelling van de 'earn out' bedoelde groepsvermogen niet berekend moet worden aan de hand van een geconsolideerd groepsvermogen, zoals door klaagster is gesteld en door [B] Beheer is bestreden, waarna de rechtbank het door [B] Beheer gevorderde bedrag van € 314.096,- heeft toegewezen. Klaagster heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld.

3. De klacht

3.1 Betrokkene heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

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

- a. een voormalig accountant kan niet als partijdeskundige een oordeel geven over de interpretatie van de cijfers van de vennootschap zonder instemming van die vennootschap;
- b. het rapport is niet in overeenstemming met Standaard 4400;

- c. betrokkene wekt in het rapport de indruk assurance af te geven met betrekking tot de 'earn out', maar dat is het niet;
- d. de rechter is door betrokkene op het verkeerde been gezet en hierdoor is een uitspraak gedaan in het nadeel van klaagster;
- e. betrokkene heeft vooraf klaagster niet in kennis gesteld dat hij zijn medewerking zou verlenen aan het verzoek van een derde en zich zou uitspreken over jaarverslagen van klaagster, waarvan hij de boekhouding heeft gevoerd en de jaarverslagen heeft opgesteld.

3.3 Wat 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 verweer daartegen overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de 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 plaatshad ná 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.

4.4.1 De klachtonderdelen houden in de kern het verwijt in dat betrokkene met zijn rapportage van 26 februari 2015 onvoldoende zorgvuldig heeft gehandeld, als gevolg waarvan de civiele rechter onjuist en/of onvolledig is voorgelicht. Klaagster heeft in dat verband aangevoerd dat het betrokkene niet vrijstond om te rapporteren over de cijfers van klaagster, als voormalig cliënte van betrokkene, en dat betrokkene ten onrechte de indruk heeft gewekt met zijn rapportage 'assurance' te geven.

4.4.2 Betrokkene heeft ter afwering aangevoerd - samengevat - dat hij zijn werkzaamheden heeft verricht in overeenstemming met Standaard 4400 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (hierna: NVCOS), dat hij in zijn rapport duidelijk heeft verwoord dat het aan de lezer is zichzelf een oordeel te vormen over de feitelijke bevindingen en dat in zijn rapport geen zekerheid wordt gegeven. Betrokkene heeft voorts bestreden dat het hem niet was toegestaan de opdracht van [B] Beheer te aanvaarden en uit te voeren vanwege de toenmalige opdrachtrelatie met klaagster, in welk verband hij heeft gewezen op het feit dat hij in zijn rapport heeft vermeld dat hij betrokken

is geweest bij klaagster en dat hij uitsluitend gebruik heeft gemaakt van de gegevens zoals deze hem zijn aangereikt door [B] Beheer.

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, zoals 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, wordt geconfronteerd met een vraag/opdracht van een cliënt om voor deze laatste werkzaamheden te verrichten die betrekking hebben op (de informatie afkomstig van en over) een voormalige cliënt. Een en ander geldt in versterkte mate indien, zoals eveneens in dit geval, die vraag/opdracht wordt verzocht in verband met een civielrechtelijk geschil tussen die cliënt en die voormalige cliënt. 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, zoals 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 zoals 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 zoals 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) betrokkene op als de accountant van [B] Beheer en heeft (het kantoor van) betrokkene voorts werkzaamheden verricht voor klaagster en haar deelnemingen. Onomstreden is dat betrokkene op 23 december 2014 een opdracht heeft geaccepteerd die zag op de cijfers uit de jaarrekeningen 2009 tot en met 2013 van klaagster. Buiten twijfel staat dat die opdracht verband hield met een civielrechtelijk geschil tussen klaagster en [B] Beheer over de interpretatie van hun overeenkomst van 16 februari 2009 en de in verband daarmee uit die jaarrekeningen van klaagster te trekken financiële conclusies. Ook voor betrokkene was dat duidelijk, gezien de passage in zijn rapport van 26 februari 2015 over het boekhoudkundig niet correct zijn van de in de koopovereenkomst neergelegde benadering van het begrip 'groepsvermogen' ten behoeve van de berekening van een

eventueel nog aan [B] Beheer toekomende 'earn out'. Ter zitting heeft betrokkene erkend dat het hem tijdens de uitvoering van de opdracht duidelijk werd dat [B] Beheer zijn rapport niet alleen wilde gebruiken ter ondersteuning van haar standpunt in dat civiele geschil met klaagster, doch dat rapport ook zou inbrengen in de inmiddels tussen hen aanhangige civiele procedure.

4.5.5 Tegen de achtergrond van het voorgaande geldt allereerst dat niet is gebleken dat betrokkene aandacht heeft geschonken aan de bedreigingen voor de door hem in acht te nemen vertrouwelijkheid (artikel 2 sub e. jo paragraaf 2.6 van de VGBA) en/of voor zijn objectiviteit (belangentegenstelling en/of eigenbelang, zie artikel 2 sub c. jo 11 van de VGBA) door het gaan optreden als accountant/rapporteur van [B] Beheer in relatie tot haar geschil met klaagster. Betrokkene stelt wel dat hij heeft gezien of hij de opdracht van 23 december 2014 kon aanvaarden en uitvoeren 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 betrokkene dan aan bedreigingen heeft gesignaleerd en besproken en welke waarborgen hij heeft getroffen en welke conclusie(s) hij daaruit heeft getrokken. Reeds hierom heeft betrokkene de op hem 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. van de VGBA.

4.5.6 Het staat vast dat betrokkene de opdracht van 23 december 2014 zodanig heeft geïnterpreteerd dat hij op basis van de door [B] Beheer verstrekte jaarrekeningen 2009 tot en met 2013 van klaagster ten behoeve van [B] Beheer een rapport kon schrijven of de zienswijze van [B] Beheer over de berekening van de 'earn out' aansloot bij de cijfers uit die jaarrekeningen. Van betrokkene 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 [B] Beheer cliënt (van het kantoor) van betrokkene was, klaagster (in ieder geval in het recente verleden) eveneens cliënt was geweest én het rapport mede zag op de periode waarin en de jaarrekening 2009 waarvoor betrokkene werkzaamheden had verricht - dat hij ten opzichte van klaagster transparant was over zijn rol en over wat zij van hem mocht verwachten. Gelet op a) de mogelijke tegenstellingen van belangen tussen [B] Beheer en klaagster, b) het mogelijke eigenbelang (van het kantoor) van betrokkene bij een rapport met een voor [B] Beheer gunstige en voor klaagster ongunstige uitkomst, en c) de (bestaand hebbende) relatie (van het kantoor) van betrokkene met beide partijen, had van betrokkene juist een dergelijke houding en dergelijk handelen verwacht mogen worden, nu daardoor een tegenstelling in belangen voorkomen, althans overbrugd, had kunnen worden en betrokkene de bedreiging voor zijn objectiviteit en voor de door hem in acht te nemen vertrouwelijkheid had kunnen wegnemen. Door echter zonder daarover tegenover klaagster volledig transparant te zijn de opdracht van [B] Beheer over de jaarrekeningen van klaagster te aanvaarden en uit te voeren, heeft betrokkene onvoldoende de in deze situatie te betrachten distantie in acht genomen.

4.5.7 De Accountantskamer is van oordeel dat het hiervoor besproken handelen en nalaten van betrokkene moet worden aangemerkt als in strijd met de fundamentele beginselen van objectiviteit en van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, een en ander als bedoeld in artikel 2 van de VGBA en uitgewerkt in de paragrafen 2.4 en 2.5 van de VGBA en toegelicht in de artikelen T11 en T12 tot en met T15 van de Toelichting op de VGBA. In zoverre zijn de klachtonderdelen 1. en 5. gegrond.

4.5.8 Voor zover klachtonderdeel 1. uitgaat van de veronderstelling dat betrokkene de opdracht van [B] Beheer d.d. 23 december 2014 uitsluitend na instemming van klaagster had mogen aanvaarden en uitvoeren, gaat dat uit van een onjuiste - want te strikte - opvatting over voormeld toetsingskader als bedoeld in de artikelen 20 tot en met 22 van de VGBA. In zoverre is klachtonderdeel 1. ongegrond.

4.6 Wat betreft de klachtonderdelen 2. tot en met 4., voor zover die zien op de vorm van het rapport en de daarin gebruikte bewoordingen, geldt het volgende.

4.6.1 Ten aanzien van werkzaamheden, waarvan het van meet af aan duidelijk is, of tijdens de uitvoering van die werkzaamheden duidelijk wordt dat het schriftelijke product ('het rapport') dient ter publiekelijke ondersteuning van een standpuntinname van de opdrachtgever/cliënt in een procedure of overleg met één of meer andere partijen, waarbij het feit dat de betrokkene accountant is, in het maatschappelijk verkeer gezag verleent aan wat hij gerapporteerd heeft, heeft de Accountantskamer al een en andermaal als haar oordeel gegeven dat de accountant, ook als hij het belang van zijn opdrachtgever/cliënt dient, ervoor dient zorg te dragen dat zijn rapport, dat door een partij in een procedure zal worden overgelegd, de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet belemmert. Een accountant heeft immers krachtens artikel 2, toegelicht in artikel T2 van de Toelichting op de VGBA, ook het algemeen belang te dienen. Van belemmering is sprake indien de inhoud van de rapportage bijvoorbeeld niet volledig en/of (op onderdelen) tegenstrijdig is, niet op deugdelijk onderzoek is gebaseerd of ten onrechte geen voorbehouden of beperkingen bevat.

4.6.2 Betrokkene heeft de opdracht aanvaard en uitgevoerd met als doel een rapport van feitelijke bevindingen uit te brengen, een en ander zoals bepaald in Standaard 4400 van de NVCOS. Het rapport en de daarmee samenhangende werkzaamheden zijn gebaseerd op de jaarrekeningen 2009 tot en met 2013 van klaagster, waaraan het verzoek was verbonden de cijfers uit die jaarrekeningen aan te sluiten met een door [B] Beheer opgestelde berekening van wat volgens haar klaagster op basis van de overeenkomst van 16 februari 2009 aan 'earn out' nog aan [B] Beheer was verschuldigd. Het verzoek van [B] Beheer om haar vordering op klaagster aan te sluiten op de jaarrekeningen van klaagster levert naar het oordeel van de Accountantskamer een duidelijke aanwijzing op dat die vordering (nog) niet als gegeven kon worden beschouwd en in ieder geval kennelijk door klaagster als onjuist werd bestreden. In dat verband kan er niet aan voorbij worden gezien dat daarover in het rapport is vermeld dat de in de koopovereenkomst neergelegde benadering van het begrip 'groepsvermogen' ten behoeve van de berekening van een eventueel nog aan [B] Beheer toekomende 'earn out' boekhoudkundig niet correct was. Tegen die achtergrond past het dan ook niet de door [B] Beheer voorgestane berekening van de 'earn out' te rapporteren als een 'feitelijke bevinding'. Dat begrip is weliswaar noch in Standaard 4400 noch in de Begrippenlijst bij de NVCOS 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 door [B] Beheer gestelde vordering op klaagster in de vorm van een feitelijke bevinding is dan ook niet aangewezen.

4.6.3 In voormeld verband verdient nog opmerking dat betrokkene, door het rapport te laten aansluiten bij Standaard 4400, stellend dat alleen gerapporteerd werd over feitelijke bevindingen aan zijn opdrachtgeefster [B] Beheer, niet heeft gehandeld conform

het bepaalde onder 6. van Standaard 4400, omdat hij wist dat zijn rapport zou worden gebruikt in de civiele procedure met klaagster. Deze bepaling luidt: “Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.”

4.6.4 Betrokkene heeft het onder 4.6.2 vermelde gebrek niet kunnen ondervangen door het opnemen in het rapport van in algemene bewoordingen vervatte beperkingen, zoals de voorbehouden dat geen accountantscontrole is toegepast en aan het rapport geen zekerheid kan worden ontleend en de mededeling dat het de bedoeling is dat [B] Beheer zichzelf een oordeel vormt over de werkzaamheden en bevindingen en op basis daarvan haar eigen conclusie dient te trekken. Door de aansluiting van de vermeende vordering van [B] Beheer op de jaarrekeningen 2009 tot en met 2013 van klaagster - na onderzoek - te rapporteren als een feitelijke bevinding van betrokkene, wordt immers aan die vordering meer gezag verleend. Dit geldt te meer nu in het rapport is vermeld dat de berekening is onderzocht en getoetst aan de hand van de bepalingen in de overeenkomst van 16 februari 2009 over de ‘earn out’, waarna tevens als “Conclusie” is weergegeven: *“Uw berekening van de ‘earn out’ sluit aan met de jaarrekeningen van de betreffende vennootschappen. De uitgangspunten van de door u gemaakte berekening komen overeen met de bepalingen in het contract aangaande de ‘earn out’.*” Het gebruik van het woord ‘conclusie’ met die daaropvolgende bewoordingen kunnen bezwaarlijk anders worden opgevat dan als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van [B] Beheer én de civiele rechter als beoogd gebruikers in de uitkomst van het onderzoek te versterken, als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten, terwijl betrokkene heeft aangevoerd geen enkele zekerheid te hebben willen verstrekken. Deze tegenstrijdigheid had betrokkene, mede gelet op artikel 15 van de VGBA, inhoudende: “De accountant maakt, indien daartoe aanleiding bestaat, de gebruikers van zijn professionele diensten attent op de beperkingen die inherent aan zijn diensten zijn.”, en daarop gegeven toelichting, dienen te vermijden.

4.6.5 Gelet op het voorgaande heeft betrokkene ook in zoverre de op hem rustende verplichting vakbekwaam en zorgvuldig te handelen zoals 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.

4.7 Voor zover de klachtonderdelen 2. tot en met 4. de inhoud van het rapport aan de orde stellen, geldt het volgende. Klaagster verwijt betrokkene dat de door hem gerapporteerde ‘feitelijke bevindingen’, althans de dienaangaande door hem getrokken conclusies, niet berusten op een deugdelijke grondslag. De Accountantskamer gaat er daarbij vanuit dat, de gebreken in vorm en formulering, zoals hiervoor besproken, weggedacht, betrokkene heeft beoogd feitelijk vast te stellen dat de bedragen die [B] Beheer in haar berekening had opgenomen overeenkomen met de jaarrekeningen van [B] Beheer (en haar deelnemingen) en dat die berekening is opgesteld in overeenstemming met de bepalingen in de overeenkomst van 16 februari 2009. In aanmerking genomen de omstandigheid dat de civiele rechter in het vonnis van 22 april 2015 de door [B] Beheer voorgestane uitleg van de overeenkomst van 16 februari 2009 na ampele overwegingen heeft gevolgd, moet worden vastgesteld dat klaagster niet uiteen heeft gezet op welke onderdelen en op welke gronden de door betrokkene geschetste vaststellingen onvolledig en/of onjuist zouden zijn dan wel in welke zin de door betrokkene gepresenteerde gevolgtrekkingen niet konden worden gedragen door de beschreven

bevindingen. De enkele stelling van klaagster dat zij het niet eens is met het vonnis van de civiele rechter en daartegen hoger beroep heeft ingesteld, is daarvoor onvoldoende. Voor een oordeel dat de door betrokkene gepresenteerde aansluiting van de berekening van [B] Beheer van de 'earn out' bij de jaarrekeningen 2009 tot en met 2013, in acht genomen de bepalingen daarover in de overeenkomst van 16 februari 2009, geen deugdelijke grondslag zou hebben, is dan ook geen basis aannemelijk geworden. Daarom is - nog daargelaten dat in de overwegingen van het vonnis van 22 april 2015 geen aandacht is besteed aan het rapport van 26 februari 2015 - evenmin aannemelijk dat betrokkene de civiele rechter inhoudelijk op het verkeerde been heeft gezet en dat daardoor vermeld vonnis nadelig voor klaagster is uitgevallen. In zoverre zijn de klachtonderdelen 2. tot en met 4. ongegrond.

4.8 De conclusie uit het voorgaande is dat de klacht deels gegrond moet worden verklaard, zoals hiervoor is overwogen.

4.9 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 de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene wist van het belang van zijn rapportage voor zowel zijn opdrachtgeefster [B] Beheer als klaagster, zijn voormalige opdrachtgeefster, en het beoogde gebruik daarvan in een civiele procedure. Door onvoldoende acht te slaan op 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 aangaande (de informatie van en over) een voormalige opdrachtgever, heeft betrokkene gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van objectiviteit zoals bedoeld in artikel 2, sub c. van de VGBA, waarbij het niet (voldoende) toepassen van het toetsingskader als bedoeld in de artikelen 20 tot en met 22 VGBA een overtreding oplevert van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid zoals bedoeld in artikel 2, sub d. van de VGBA. Ook door de vorm van zijn rapportage en de wijze waarop hij zijn vaststellingen heeft geformuleerd, heeft betrokkene gehandeld in strijd met voormeld fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Anderzijds is meegewogen dat niet blijkt dat de inhoud van de rapportage van betrokkene gebrekkig is en dat niet eerder jegens betrokkene een tuchtklacht gegrond is verklaard.

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

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht deels gegrond, zoals hiervoor weergegeven;
- legt ter zake aan betrokkene de maatregel op van **waarschuwing**;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging 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 het overige ongegrond;
- verstaat dat betrokkene, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan haar vergoedt.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. W.J.B. Cornelissen (rechterlijke leden) en P. van de Streek AA en P. Mansvelder RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. M.H.B. Boksebeld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 11 januari 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.

[1] vóór 4 januari 2014: het “conceptueel raamwerk” zoals bedoeld in de artikelen A-100.2 en A-100.5 van de Verordening gedragscode (RA's)