

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 16/1699, 16/1700 en 16/1701 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers 16/1699, 16/1700 en 16/1701 Wtra AK van 21 juli 2017 van

X B.V.,
te [plaats1] ([gemeente]),
vertegenwoordigd door [A] en [B],
KLAAGSTER,
raadsman: mr. J.M.J. Pennings,

t e g e n

1. **Y1**,
2. **Y2**,
3. **Y3**,
registeraccountants,
kantoorhoudende te [plaats2],
BETROKKENEN,
raadvrouw: mr. W.K. van den Berg.

Betrokkenen worden hierna [Y1], [Y2] en [Y3] genoemd, en gezamenlijk ook wel [Y1] c.s.

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 4 juli 2016 ingekomen klaagschrift van diezelfde dag, met bijlage;

- het op 14 september 2016 ingekomen verweerschrift van diezelfde dag, met bijlagen 1-26;

1.2. De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 7 november 2016, waar zijn verschenen: namens klaagster [A] en [B], bijgestaan door mr. Pennings voornoemd, en [Y1] c.s. allen in persoon, bijgestaan door mr. Van den Berg voornoemd.

1.3. Klaagster en [Y1] c.s. 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

2.1. [Y1], [Y2] en [Y3] zijn en waren in de voor deze zaak relevante periode werkzaam voor Accountants- en Adviesgroep [C] te [plaats2] (hierna: [C]). [C] verleende diensten aan klaagster, waaronder controle van de jaarrekeningen van klaagster en haar werkmaatschappijen. [Y1] was daarbij de controlerend accountant van klaagster, en [Y2] eerste reviewer. Hun kantoorgenoot mr. [D] (hierna: [D]) leverde fiscaal advies. Indirect bestuurders en aandeelhouders van klaagster waren en zijn de broers [A] en [B] (voornoemd).

2.2. [Y1] was ook controlerend accountant voor het boekjaar 2012 van Beheersmaatschappij [E] B.V. (hierna: Beheersmaatschappij [E]) en haar werkmaatschappijen. [Y2] was relatiebeheerder van Beheersmaatschappij [E]. Bestuurder en enig aandeelhouder van Beheersmaatschappij [E] was en is [E] (hierna: [E]).

2.3. Op 29 maart 2013 hebben [Y1] en [D] in een gesprek met [A] de mogelijkheid onder de aandacht gebracht van overname door klaagster van de vier Nederlandse werkmaatschappijen (hierna: de [F]-vennootschappen) en onroerend goed van Beheersmaatschappij [E]. In vervolg hierop heeft op 8 april 2013 een (introductie)gesprek plaatsgevonden tussen enerzijds [A] en [B], en anderzijds [E], diens echtgenote [G] en [H] (hierna: [H]), interim-bestuurder van de [F]-vennootschappen, in aanwezigheid van [Y1], [Y2] en [D]. [A] heeft bij die gelegenheid aan [E] gevraagd een vraagprijs te noemen.

2.4. [Y3], compliance officer van [C], heeft een notitie opgesteld, gedateerd 11 april 2013 en ondertekend door [Y1], [Y2], [D] en [Y3] zelf, over de (mogelijke) overname door klaagster van de [F]-vennootschappen¹. In deze notitie wordt vermeld dat klaagster en Beheersmaatschappij [E] beide cliënt zijn van [C], en wordt een beschrijving gegeven van de bespreking van 8 april 2013 en een daaropvolgende bespreking van 9 april 2013 met alleen [E] en [H], en worden afspraken geformuleerd voor een voor 12 april 2013 geagendeerde bespreking, die inhouden (wat tussen rechte haken is opgenomen betreft toevoegingen van de Accountantskamer):

- “1. nogmaals kenbaar maken van de positie(s) die AAR [[C]] inneemt;
2. toelichting [voornaam1] [[Y2]] op cijfers (historie / prognose) [E] (wat wordt er precies overgenomen)
3. presentatie vraagprijs [E] door [H]

[voornaam1] en [voornaam2] [[D]] zullen in géén geval een inhoudelijk oordeel geven op de vraagprijs van [E]. Waarborg hierbij is de aanwezigheid van [H]. [H] lijkt hierin wel realistisch te zijn, dus afhankelijk van hoe de vraagprijs valt bij [X] is het mogelijk dat [H] de vraagprijs wel nuanceert.”

2.5. Op 12 april 2013 heeft de geagendeerde bespreking plaatsgevonden tussen (in elk geval) [A] en [B] enerzijds en [H] anderzijds, in aanwezigheid van [Y1], [Y2] en [D]. Tijdens deze bespreking heeft [H] een vraagprijs voor de [F]-vennootschappen en het onroerend goed genoemd van € 3 miljoen. [A] deed daarop een tegenbod van € 1,5 miljoen. Op 15 april 2013 hebben partijen elkaar weer gesproken. Vervolgens is overeenstemming bereikt over een koopprijs van € 1,5 miljoen voor het onroerend goed en € 4 voor de [F]-vennootschappen, onder de afspraak dat geen due diligence-onderzoek zou plaatsvinden, en onder de ontbindende voorwaarde dat de bank van de [F]-vennootschappen ([bank1]) niet zou instemmen met de overeenkomst en niet bereid zou zijn de financiering te continueren (waarbij de beschikbare liquide middelen van verkoper als zekerheid zouden wegvallen en er geen aanvullende zekerheden zouden worden verstrekt). Voorafgaande aan de levering van de aandelen hebben Beheersmaatschappij [E] en [Y1] c.s. financiële informatie aangaande de [F]-vennootschappen aan klaagster verstrekt, waaronder een met ondersteuning van [Y1] en [Y2] eind 2012/begin 2013 opgestelde begroting en door [I] (hierna: [I]), een medewerker van [Y1], opgestelde cijfers over het eerste kwartaal 2013.

2.6. In vervolg op een verzoek van de [bank1] om een “opinie/verklaring van accountantskantoor [C] dat een due diligence niet nodig is”[2], heeft [Y1] een op 6 juni 2013 gedateerde, door [Y2] opgestelde en door [Y1] ondertekende, brief gestuurd aan de [bank1][3], met – voor zover van belang – de volgende inhoud:

“In verband met de financiering van de overname door [X] BV van de [F]-groep heeft u ons verzocht een toelichting te geven op de werkzaamheden die wij in het kader van onze opdracht ten behoeve van de [F]-groep hebben verricht. [...] Wij zijn medio 2012 door de heer [E] verzocht om de controle over 2011 uit te voeren op de geconsolideerde jaarrekening van Beheersmaatschappij [E] BV [...]

De administratie zoals wij die hebben aangetroffen was in feite achtergebleven bij de groei die de organisatie heeft meegemaakt. Met name het ontbreken van een projectadministratie (en bijbehorende adequate urenregistratie) heeft tot gevolg gehad dat wij veel tijd hebben moeten besteden aan het in kaart brengen van de onderhanden werk positie per ultimo 2010, 2011 én 2012. Stappen die hierbij zijn ondernomen waren:

- welke projecten waren ultimo boekjaar onderhanden?
- welke kosten waren op dat moment aan de projecten besteed, inclusief het aantal gewerkte uren op de projecten?
- wat was de omvang van de gefactureerde termijnen op dat moment?

Om de Percentage of Completion-methode toe te passen, moest vervolgens bepaald worden wat de mate van voortgang en de verwachte winst op deze projecten was. Om dit in kaart te brengen hebben wij nauw samengewerkt met de heer [H]. De heer [H] is ongeveer gelijk met ons gestart met zijn werkzaamheden voor de [E]-groep.

Deze werkzaamheden, die diepgaander zijn geweest dan gebruikelijk is bij een jaarrekeningcontrole, hebben er toe geleid dat wij veel kennis hebben opgebouwd ten aanzien

van de lopende projecten en de organisatie rondom de projectbeheersing. Door de inzet van één van onze medewerkers vanaf april 2013 voor de administratieve ondersteuning hebben wij deze kennis ook gehandhaafd en waar nodig kunnen inzetten bij de ondersteuning van de heer [H].

Buitenom de controle van de jaarrekening en de administratieve ondersteuning zijn wij, in samenspraak met de heer [H], ook op andere gebieden betrokken geweest bij de verdere professionalisering van de organisatie. Dit betreft onder andere ondersteuning bij de volgende werkzaamheden:

Opstellen begroting 2013;

Bepaling uur-/calculatietarieven;

Automatisering (van stand-alone pc's naar netwerkomgeving);

Nieuw financieel-administratiesoftware (Unit4 Counting);

Implementatie Liemar (project-/uren administratie).

Op dit moment zijn, voor zover bij ons bekend, alle mogelijke verliezen genomen. Er zijn ons geen onzekerheden bekend die nog tot mogelijke verliezen kunnen leiden. Wij baseren dit standpunt op onze werkzaamheden die we hebben verricht in overeenstemming met de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS) in het kader van de controle van de jaarrekeningen 2011 en 2012. Voor de goede orde merken wij op dat de jaarrekeningcontrole 2012 op dit moment nog niet is afgerond.

Wij vertrouwen erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd. Indien gewenst kunt u uiteraard contact opnemen voor een nadere toelichting.”

2.7. Op 3 juli 2013 zijn vervolgens de aandelen in de [F]-vennootschappen en het onroerend goed aan klaagster geleverd tegen de overeengekomen koopprijs (€ 1.500.004,00). In juli 2013 heeft [I] een eerste versie van de cijfers over de eerste twee kwartalen van 2013 aan klaagster doen toekomen en in augustus 2013 een gecorrigeerde versie daarvan.

2.8 Op 3 september 2013 heeft [Y1] een verklaring van oordeelsonthouding afgegeven bij de geconsolideerde jaarrekening 2012 van Beheersmaatschappij [E]. Deze oordeelsonthouding vond zijn grond – net als de verklaring van oordeelsonthouding bij de geconsolideerde jaarrekening 2011 van Beheersmaatschappij [E] – in het ontbreken van een deugdelijke projectadministratie. Op 25 mei 2014 zijn de [F]-vennootschappen op eigen aangifte failliet verklaard.

3. De klacht en het verweer

3.1. [Y1] en [Y2] hebben volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels en [Y3] heeft dat niet voorkomen.

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

a. er is geen schriftelijke opdrachtbevestiging aan klaagster verstrekt met betrekking tot de werkzaamheden in het kader van de overname (Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NVCOS) 5500N, paragraaf 19);

- b. er is in strijd gehandeld met het beginsel van objectiviteit door voor twee partijen met tegengestelde belangen op te treden, zonder adequate vastlegging of toestemming van deze partijen;
- c. [Y1] en [Y2] hebben klaagster afgeraden om, ten behoeve van de overname, een due diligence-onderzoek uit te voeren, omdat zij naar eigen zeggen intensief bij de [F]-vennootschappen betrokken waren;
- d. de door [I] opgestelde cijfers bevatten onjuistheden;
- e. [Y1] en [Y2] hebben met de brief van 6 juni 2013 aan de [bank1] een groter vertrouwen gewekt dan op grond van de door haar verrichte werkzaamheden gerechtvaardigd was.

3.3. Wat klaagster bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren heeft gebracht, heeft de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen (waarvan de inbreng op een dergelijk laat tijdstip overigens ook in strijd zou zijn met de beginselen van een behoorlijke procesorde), maar als weerspreking van het verweer van [Y1] c.s.

4. De gronden van de beslissing

4.1. Op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)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. Een klacht kan op grond van artikel 22 lid 1 Wtra niet meer in behandeling worden genomen indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wet toezicht accountantsorganisaties of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.3. Het handelen of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet worden getoetst aan de destijds geldende Verordening gedragscode RA's (VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1.

4.4. Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan 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.

4.5. Klachtonderdeel a. Tussen partijen is niet in geschil dat de opdracht ter zake van de overname van de [F]-vennootschappen en de verkoop van het onroerend goed, niet schriftelijk is bevestigd. [Y1] c.s. voert terecht aan dat klaagster hiervan, naar de aard der zaak, vóór 4 juli 2013, dat wil zeggen buiten de hiervoor in 4.2 bedoelde termijn, op de hoogte was. Daarmee is echter nog niet gezegd dat klaagster toen ook bekend was met het door haar gestelde tuchtrechtelijk verwijtbare karakter van het niet schriftelijk bevestigen van die opdracht, meer in het bijzonder de door haar gestelde strijdig-

heid met NVCOS 5500N, paragraaf 19. Naar het oordeel van de accountantskamer is daarvan geen sprake. NVCOS 5500N, paragraaf 19 schrijft voor dat een opdracht tot het verrichten van een transactiegerelateerde adviesdienst schriftelijk moet worden bevestigd, en beschrijft de diverse onderwerpen die minimaal in die opdrachtbevestiging moeten worden opgenomen. Dit voorschrift over de inhoud van een schriftelijke opdrachtbevestiging is dermate specifiek, dat niet gezegd kan worden dat bekendheid met het ontbreken van een schriftelijke opdrachtbevestiging, bekendheid met het tuchtrechtelijk laakbare karakter daarvan impliceert. Bijzondere omstandigheden op grond waarvan klaagster deze (laatstbedoelde) kennis wel vóór 4 juli 2013 had, heeft [Y1] c.s. niet gesteld. Het ontvankelijkheidsverweer dat is gestoeld op artikel 22 lid 1 Wtra faalt aldus.

4.6. [Y1] c.s. voert aan dat aan klaagster in een overleg op 12 april 2013 een dia is getoond (productie 13 bij verweerschrift), waarin de belangrijkste opdrachtvoorwaarden zijn vastgelegd. Voor zover [Y1] c.s. hiermee wil betogen dat hiermee aan het voorschrift van NVCOS 5500N, paragraaf 19 is voldaan – verondersteld dat deze standaard van toepassing was –, faalt zijn verweer. De ratio van het voorschrift van NVCOS 5500N, paragraaf 19 brengt mee dat onder schriftelijke opdrachtbevestiging wordt verstaan een schriftelijk stuk dat niet alleen aan de opdrachtgever wordt getoond, maar ook aan deze wordt overhandigd of anderszins verschaft. Daarvan is in het geval van het tonen van een dia geen sprake. Daarbij komt dat [Y1] c.s. ook niet heeft aangevoerd (en had hij dat wel gedaan, dan was dat onterecht geweest) dat de inhoud van de bedoelde dia concreet aan de eisen van NVCOS 5500N, paragraaf 19 voldeed.

4.7. [Y1] c.s. voert verder aan dat geen sprake was van transactiegerelateerde adviesdiensten in de zin van NVCOS 5500N. Ook dit verweer faalt. Transactiegerelateerde adviesdiensten worden in NVCOS 5500N ruim omschreven: het primaire doel van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is het ondersteunen van de geautoriseerde gebruiker bij aspecten van het besluitvormingsproces inzake een voorgenomen transactie (NVCOS 5500N, paragraaf 8). Koop van aandelen wordt in paragraaf 2 van NVCOS 5500 uitdrukkelijk als voorbeeld van een voorgenomen transactie genoemd. Met het oog op de koop van de aandelen van de [F]-vennootschappen is financiële informatie over de [F]-vennootschappen aan klaagster verschaft en hebben [Y1] en [Y2] deelgenomen aan diverse besprekingen over de (voorgenomen) koop. Die werkzaamheden kunnen bezwaarlijk anders worden geduid dan als vallend onder transactiegerelateerde adviesdiensten. Van belang is nog dat NVCOS 5500N, paragraaf 9 (g.) als voorbeeld van een transactiegerelateerde adviesdienst noemt: assistentie van een verkrijger van financiering bij het verstrekken van informatie aan financiers. In dit verband kan de brief van [C] van 6 juni 2013 aan de [bank1] worden genoemd, waarin informatie wordt verschaft met het oog door de [bank1] ter zake van de voorgenomen transactie te verschaffen financiering.

4.8. [Y1] en [Y2] hebben de hiervoor bedoelde transactiegerelateerde adviesdiensten verricht. Zij zijn er daarom ook verantwoordelijk voor te houden dat zij verzuimd hebben de in dit verband aan hen gegeven opdracht schriftelijk vast te leggen, op de wijze zoals is vereist door NVCOS 5500N, paragraaf 19. Klachtonderdeel a. is dan ook voor zover het tegen hen is gericht, gegrond. [Y3] treft in dit verband geen verwijt. Hij hoefde niet spontaan na te gaan of [Y1] en [Y2] aan het betreffende voorschrift hadden voldaan. Klachtonderdeel a. is dan ook voor zover het tegen hem is gericht, ongegrond.

4.9. Klachtonderdeel b. Volgens klaagster heeft [Y1] c.s. in strijd gehandeld met het beginsel van objectiviteit door voor twee partijen met tegengestelde belangen op te treden, zonder adequate vastlegging of toestemming van partijen. Voor zover hiervan sprake is geweest – [Y1] c.s. betwist dit – heeft klaagster dit evenwel (ruim) vóór 4 juli 2013 kunnen constateren: niet alleen het feit zelf, maar ook het tuchtrechtelijk verwijtbare karakter daarvan, nu het – in de lezing van klaagster – gaat om evidente schending van (onder meer) het fundamentele beginsel van objectiviteit. De klacht is op dit onderdeel aldus buiten de hiervoor in 4.2 bedoelde termijn van artikel 22 lid 1 Wtra ingediend, en dient daarom in zoverre niet ontvankelijk te worden verklaard.

4.10. Klachtonderdeel c. Dit klachtonderdeel (het afraden om een due diligence-onderzoek uit te voeren) is niet anders onderbouwd dan door verwijzing naar de hiervoor in 2.6 geciteerde brief van [Y1] aan [bank1], die is geschreven in vervolg op het verzoek van de [bank1] om een “opinie/verklaring van accountantskantoor [C] dat een due diligence niet nodig is”. Klaagster stelt dat [Y1] al eerder aan haar zelf heeft meegedeeld dat een due diligence-onderzoek niet nodig was. Voor zover klaagster over het geven van dit advies als zodanig klaagt, geldt dat zij hiervan al vóór 4 juli 2013 op de hoogte is geraakt, en dat zij haar klacht op dit onderdeel aldus buiten de hiervoor in 4.2 bedoelde termijn van artikel 22 lid 1 Wtra heeft ingediend. In zoverre is de klacht op dit onderdeel dus niet ontvankelijk. Voor zover klaagster klaagt over de onjuistheid van het door haar bedoelde advies, heeft dit klachtonderdeel geen zelfstandige betekenis ten opzichte van klachtonderdeel e., dat hierna nog zal worden besproken.

4.11. Klachtonderdeel d. [Y1] c.s. onderbouwt zijn verweer dat klaagster ook dit klachtonderdeel buiten de hiervoor in 4.2 bedoelde termijn van artikel 22 lid 1 Wtra heeft ingediend, met de stelling dat klaagster reeds vóór 4 juli 2013 op de hoogte was van de uitgangspunten die bij het opstellen van de begroting van de [F]-vennootschappen waren gehanteerd. Dit verweer miskent dat dit klachtonderdeel geen betrekking heeft op de begroting, bedoeld in 2.5, maar op de opgestelde cijfers over het eerste kwartaal en het eerste halfjaar 2013, bedoeld in 2.7, en dat klaagster onweersproken stelt dat zij pas (ruim) na 4 juli 2013 van de door haar gestelde tekortkomingen daarin op de hoogte is geraakt.

4.12. Dit onderdeel bestaat uit vijf verwijten, die de Accountantskamer achtereenvolgens zal bespreken.

4.13. *Onderdeel i.* Volgens klaagster heeft [Y1] c.s. verzuimd om in de cijfers over (de eerste twee kwartalen van) 2013 of in de projectadministratie rekening te houden met het in de kostprijs doorberekenen van voor de hand liggende kostencomponenten, zoals werkvoorbereiding, projectleiding en tekenwerk, en algemene kosten. [Y1] c.s. weerspreekt dit met de stelling dat deze kosten wel degelijk zijn geboekt, omdat zij vallen onder de posten loonkosten en overige bedrijfskosten. Op die gemotiveerde betwisting heeft klaagster vervolgens niet meer gereageerd, zodat op dit onderdeel, dit klachtonderdeel d. ongegrond moet worden geoordeeld.

4.14. *Onderdeel ii.* Volgens klaagster heeft [Y1] c.s. in het 2e halfjaar 2012/1e halfjaar 2013 niet alle lopende en nog aan te vangen projecten in de cijfers betrokken. Tegenover de betwisting van [Y1] c.s. heeft klaagster deze stelling niet geconcretiseerd, zodat klachtonderdeel d. ook op dit onderdeel ongegrond is.

4.15. *Onderdeel iii.* Volgens klaagster was in de cijfers over het eerste halfjaar 2013 niet te zien dat in het derde kwartaal projecten met een negatief resultaat zouden worden afgesloten. Voor zover het klaagster daarbij gaat om de kostencomponenten die in de onderdelen i, ii, iv en v aan de orde zijn, verwijst de Accountantskamer naar haar bespreking van die onderdelen. Voor het overige heeft klaagster, tegenover het verweer van [Y1] c.s., haar klacht op dit onderdeel niet geconcretiseerd en daarmee onvoldoende onderbouwd. Ook op dit onderdeel is klachtonderdeel d. aldus ongegrond.

4.16. *Onderdeel iv.* Volgens klaagster is in de cijfers niet een juiste reservering voor vakantie-uren geboekt. Het door klaagster pas op de zitting genoemde bedrag van € 82.727,88 aan openstaande vakantie-uren per ultimo 2012 is door [Y1] c.s. weliswaar niet weersproken, maar daartegenover staat dat [Y1] c.s. ter zitting onweersproken heeft aangevoerd dat de betreffende uren (overuren van vóór 2012) niet waren “aangeleverd” door het externe bureau dat de loongegevens (waarbij deze uren wel hoorden) “aanleverde”, dat de [F]-vennootschappen de betreffende uren niet op een voor de hand liggende plaats in de administratie hadden geboekt, en dat het wel geboekte bedrag aan vakantie-uren in het kader van de uitgevoerde cijferanalyse – mede gelet op de gehanteerde materialiteit – niet extreem laag voorkwam. Tegenover dit verweer heeft klaagster haar klacht op dit onderdeel onvoldoende (nader) onderbouwd. De stelling van klaagster dat de betreffende uren wel konden worden afgeleid uit de in de boekhouding opgenomen salarisstroken van de werknemers doet hieraan niet af, omdat klaagster niet heeft bestreden dat bij de betreffende cijfers geen zekerheid is verstrekt, zodat niet valt in te zien dat de salarisstroken bij het opstellen daarvan betrokken hadden moeten worden. Ook op dit onderdeel is klachtonderdeel d. daarom ongegrond.

4.17. *Onderdeel v.* Volgens klaagster zijn in het eerste halfjaar 2013 op de projecten niet de materiaalkosten geboekt. Met dit onderdeel doelt klaagster erop dat in de aangeleverde cijfers over het eerste kwartaal en het eerste halfjaar van 2013 geen mutaties op de materiaalvoorraad en de projecten waren geboekt voor zover die voorraad was gebruikt voor projecten. [Y1] c.s. weersprekt niet dat in het eerste halfjaar 2013 in sommige gevallen niet alle voorraadverbruik voor projecten correct was geadministreerd, met dien verstande dat volgens hem dit een en ander in de definitieve halfjaarcijfers 2013 wel is gecorrigeerd. Toch is de klacht ook op dit onderdeel ongegrond. Ook voor deze posten geldt dat niet bestreden is dat bij de betreffende cijfers geen zekerheid is verstrekt, zodat niet verlangd kon worden dat moest worden nagegaan of de post voorraden juist en volledig was opgenomen. Bovendien valt niet in te zien dat [I] ten tijde van het opstellen en toezenden van de cijfers meer had moeten doen of onder de aandacht had moeten brengen dan melden dat de voorraad staal en platen met ruim € 200.00,00 was toegenomen en dat hij een deel daarvan ten laste van het resultaat had gebracht omdat hij het onwaarschijnlijk achtte dat de voorraad daadwerkelijk zo veel was toegenomen.

4.18. Klachtonderdeel e. [Y1] c.s. onderbouwt zijn verweer dat klaagster ook dit klachtonderdeel buiten de hiervoor in 4.2 bedoelde termijn van artikel 22 lid 1 Wtra heeft ingediend, met de stelling dat klaagster reeds vóór 4 juli 2013 op de hoogte was van de door klaagster gewraakte brief van [Y1] aan [bank1] (van 6 juni 2013), de jaarrekening 2011 van Beheersmaatschappij [E], waarbij een verklaring van oordeelsont-houding was afgegeven, het concept financieel verslag over 2012 en de begroting voor 2013. Hiermee miskent [Y1] c.s. evenwel dat de brief waarom het hier gaat mede melding maakt van controlewerkzaamheden die betrekking hebben op de periode ná 2011 (het

boekjaar waarop de door [Y1] c.s. bedoelde verklaring van oordeelsonthouding ziet), dat klaagster zich op het standpunt stelt dat [Y1] c.s. wat betreft die werkzaamheden een verkeerde voorstelling van zaken heeft gegeven, en dat klaagster daarvan zelf pas (ruim) na 4 juli 2013 op de hoogte is geraakt. [Y1] c.s. heeft in dit verband met name niet gesteld dat zij klaagster vóór 4 juli 2013 op de hoogte had gesteld van haar verwachting dat zij, in weerwil van haar brief aan de [bank1], over het boekjaar 2012 ten aanzien van Beheersmaatschappij [E] (en dus de [F]-vennootschappen) andermaal een verklaring van oordeelsonthouding zou gaan afgeven (of dat klaagster daarvan anderszins op de hoogte was of moest zijn). Dit verweer van [Y1] c.s. faalt dus.

4.19. Of [Y1] en [Y2] met de brief van 6 juni 2013 aan de [bank1] daadwerkelijk een groter vertrouwen bij de [bank1] hebben gewekt dan op grond van de door hen verrichte werkzaamheden gerechtvaardigd was, zoals waarover dit klachtonderdeel klaagt, kan de Accountantskamer niet feitelijk vaststellen, maar de klacht strekt er klaarblijkelijk ook toe dat de brief dat (onterechte) vertrouwen kon wekken. In zoverre is dit klachtonderdeel, ten aanzien van [Y2] (die de brief heeft opgesteld) en [Y1] (die de brief heeft getekend), gegrond. [Y1] heeft immers ter zitting verklaard dat hij op het moment van verzenden van de brief voorzag dat hij bij de geconsolideerde jaarrekening 2012 van Beheersmaatschappij [E] niet een goedkeurende verklaring zou afgeven, maar zou moeten volstaan met een verklaring van oordeelsonthouding, om reden, net als in 2011, dat een deugdelijke projectadministratie ontbrak. Deze verwachting is in de brief evenwel niet vermeld. De brief vermeldt daarentegen dat de verrichte werkzaamheden met betrekking tot de projectadministratie (zoals beschreven) “diepgaander zijn geweest dan gebruikelijk is bij een jaarrekeningcontrole”. Deze formulering geeft geen grond om een verklaring van oordeelsonthouding te verwachten bij de jaarrekening in kwestie om reden van het ontbreken van een deugdelijke projectadministratie. De ernst van deze onterechte suggestie wordt nog eens onderstreept door de mededeling in de brief dat geen onzekerheden bekend zijn die nog tot mogelijke verliezen kunnen leiden, en dat dit standpunt is gebaseerd op de verrichte werkzaamheden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole van (onder meer) boekjaar 2012 “in overeenstemming met de Nadere Voorschriften en Overige Standaarden (NV COS)”. Die suggestie wordt niet weggenomen door de mededeling dat de controle van de jaarrekening 2012 nog niet is afgerond. Klaagster heeft geen gronden aangevoerd voor het aanrekenen van vaktechnische verantwoordelijkheid van [Y3] voor bedoelde brief, en de Accountantskamer ziet die ook niet. Dit betekent dat ten aanzien van [Y3] dit klachtonderdeel e. ongegrond moet worden geoordeeld.

4.20. Nu de klacht ten aanzien van zowel [Y1] en [Y2] gedeeltelijk gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daaromtrent houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. [Y1] en [Y2] hebben verzuimd om de opdracht tot het verrichten van transactiegerelateerde adviesdiensten schriftelijk vast te leggen en daarmee het risico in het leven geroepen dat over en weer onvoldoende duidelijkheid zou ontstaan over deze dienstverlening en wat klaagster daarbij van [Y1] en [Y2] mocht verwachten. Hierdoor hebben [Y1] en [Y2] gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid zoals bedoeld in artikel A.100.4 onder c. van de VGC. [Y1] en [Y2] hebben daarnaast met hun brief aan de [bank1] van 6 juni 2013 onterechte verwachtingen omtrent de betrouwbaarheid van de projectadministratie van de [F]-vennootschappen kunnen wekken, en daarmee van de gepresenteerde resultaten, door niet te vermelden dat op basis van

de controlewerkzaamheden zoals die tot dat moment waren verricht niet verwacht werd dat bij de jaarrekening 2012 een goedkeurende verklaring zou worden afgegeven. Ook hiermee hebben [Y1] en [Y2] gehandeld in strijd met het hiervoor vermelde fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid. Tegenover dit alles staat dat [Y1] en [Y2] niet eerder tuchtrechtelijk zijn veroordeeld. De Accountantskamer rekent [Y1], als voor de controle (eind)verantwoordelijk accountant en ondertekenaar van de brief, in dit verband een zwaardere verantwoordelijkheid aan dan [Y2], als opsteller van de brief. De Accountantskamer acht voor [Y1] de maatregel van berisping passend en geboden, en voor [Y2] de maatregel van waarschuwing.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht in onderdeel a. ten aanzien van [Y1] en [Y2] gegrond;
- verklaart de klacht in de onderdelen b. en c. niet-ontvankelijk;
- verklaart de klacht in onderdeel d. ongegrond;
- verklaart de klacht in onderdeel e. ten aanzien van [Y1] en [Y2] gegrond;
- verklaart de klacht in de onderdelen a. en e. ten aanzien van [Y3] ongegrond;
- legt ter zake aan [Y2] op de maatregel van **waarschuwing**;
- legt ter zake aan [Y1] op de maatregel van **berisping**;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvoering van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregelen in de registers, voor zover [Y1] respectievelijk [Y2] daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, [Y1] en [Y2] het door klagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,- (zeventig euro) aan klagster vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. A.D.R.M. Boumans en mr. J.W. Frieling (rechterlijke leden) en J. Maan AA en S.L.J. Graafsma RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 21 juli 2017.

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] Productie 9 bij het verweerschrift.

[2] Productie 3 bij de dagvaarding uit het procesdossier in de civiele procedure tussen klagster en [C] (en anderen), dat klagster bij haar klaagschrift in het geding heeft gebracht.

[3] Productie 21 bij het verweerschrift mist een pagina; productie 4 bij voormelde dagvaarding (voetnoot 2) behelst de complete brief.