

## **ACCOUNTANTSKAMER**

Beslissing in de zaak onder nummer van: 17/874, 17/875 en 17/876 Wtra AK

## **ACCOUNTANTSKAMER**

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummers 17/874, 17/875 en 17/876 Wtra AK van 3 augustus 2018 van**

#### **HET OPENBAAR MINISTERIE**

functioneel parket Den Bosch,  
vertegenwoordigd door mr. W.M. van Horen, officier van justitie

#### **KLAGER**

raadslieden: mr.drs. R.E. Dohmen RA AA en mr. S. van den Kerkhof,

t e g e n

1. **Y1,**
  2. **drs. Y2,**
  3. **drs. Y3,**
- registeraccountants,  
kantoorhoudende te Eindhoven,

#### **BETROKKENEN,**

hierna te noemen [Y1], [Y2] en [Y3], en gezamenlijk ook [Y c.s].  
raadsman: mr. A.H. Gaastra, advocaat te Schiphol

### **1. De procedure**

- 1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:
  - het op 13 april 2017 ingekomen klaagschrift van diezelfde datum, met bijlagen;

- de op 2 juni 2017, 24 juli 2017 en nogmaals 24 juli 2017 ingekomen verweerschriften van diezelfde data; de twee laatstgenoemde verweerschriften met bijlagen;
- de op 10 augustus 2017 ingekomen brief van 9 augustus 2017 van klager, met bijlage.

1.2. De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 4 september 2017, waar zijn verschenen: namens klager mr. Van Horen voornoemd, bijgestaan door mr.dr.s. Dohmen RA AA en mr. Van den Kerkhof voornoemd, en [Y c.s.] in persoon, bijgestaan door mr. Gaastra voornoemd.

1.3. Klager en [Y c.s.] 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.

1.4. Bij brieven van 19 oktober 2017 aan klager en [Y c.s.] heeft de Accountantskamer het onderzoek in de zaken tegen [Y1] en [Y2] heropend. [Y1] en [Y2] is daarbij om een nadere toelichting gevraagd op de in die brieven genoemde onderwerpen. Bij brief van 15 november 2017, met bijlagen, heeft mr. Gaastra namens [Y1] en [Y2] zich over die onderwerpen uitgelaten. Bij brief van 20 december 2017, met bijlagen, heeft mr.dr.s. Dohmen RA AA namens klager hierop gereageerd. Bij brief van 6 februari 2018 heeft mr. Gaastra namens [Y1] en [Y2] daarop weer gereageerd. Vervolgens is het onderzoek ook in de zaken tegen [Y1] en [Y2] gesloten.

## **2. De feiten**

### *inleiding*

2.1. [Y1], [Y2] en [Y3] waren in de voor deze zaak relevante periode alle drie verbonden aan [accountantsorganisatie].

2.2. [B.V.1] (hierna: [B.V.1]) is een vennootschap die in de voor deze zaak relevante periode onder meer vermogensbeheer verzorgde voor cliënten. [B.V.2] (hierna: [B.V.2]) en [AG1] (hierna: [AG1]), dochtermaatschappijen van [B.V.1], verrichtten (onder meer) advieswerkzaamheden in relatie tot vermogensbeheer. In de voor deze zaak relevante periode vormden [A] ([A]) en [B] ([B]) de directie van [B.V.1]. [B.V.1] had een raad van commissarissen (hierna: RvC), die werd voorgezeten door [C] ([C]). De directie van [B.V.2] werd gevormd door [A] en [D] ([D]).

2.3. [Y2] heeft de geconsolideerde en de vennootschappelijke (bedoeld wordt: enkelvoudige) jaarrekeningen over de boekjaren 2010 en 2011 van [B.V.1] gecontroleerd en op 4 mei 2011 respectievelijk 21 maart 2012 van goedkeurende verklaringen voorzien. [Y1] heeft de geconsolideerde en de vennootschappelijke (bedoeld wordt: enkelvoudige) jaarrekeningen over de boekjaren 2012 tot en met 2014 van [B.V.1] gecontroleerd en op 28 maart 2015, 18 maart 2014 respectievelijk 10 maart 2015 van goedkeurende verklaringen voorzien. In de laatstgenoemde drie jaren maakte [Y2] als leidinggevende deel uit van het controleteam.

### *retrocessies*

2.4. [B.V.2] en [AG1] ontvingen vergoedingen van fondsen of fondsbeheerders uit hoofde van de beleggingen die [B.V.1] ten behoeve van haar cliënten in die fondsen deed: zogenaamde retrocessies. De volgende tabel geeft de totale geconsolideerde omzet van [B.V.1] en het aandeel van de retrocessies daarin over de jaren 2011 tot en met 2014 weer:

2.5. In de hiervoor bedoelde geconsolideerde jaarrekeningen (met uitzondering van die over 2011) is de omzet uit retrocessies verwerkt in de post Fund Advice, waarin ook andere (of althans anders gekwalificeerde) inkomsten van [B.V.2] en [AG1] zijn verwerkt. In de geconsolideerde jaarrekening over 2011 van [B.V.1] zijn ontvangsten uit hoofde van retrocessies ten bedrage van € 471.324 als overlopend passief verantwoord. Hierover vermeldt het accountantsverslag over de controle van die jaarrekening het volgende (§ 2.5):

“Ultimo 2011 is op de balans een bedrag ad ca. € 470K gepassiveerd uit hoofde van zgn. ‘retrocessies. Het gaat om bedrag dat ziet op de periode van het derde kwartaal van 2009 t/m 2011. De directie heeft aangegeven dat medio 2012 een beslissing zal worden genomen ten aanzien van de vraag in hoeverre deze gepassiveerde bedragen wel of niet worden doorbetaald aan de klanten. Er is geen contractuele verplichting tot terugbetaling door [B.V.1], een eventuele doorbetaling kan ingegeven zijn door commerciële motieven. De actuele discussie met enkele klanten over al dan geen verhoging van tarieven speelt daarbij logischerwijze ook een rol. Uit hoofde van het voorzichtigheidsprincipe heeft de directie besloten deze posten vooralsnog niet als resultaat te bestempelen. Op basis van de hiervoor opgenomen toelichting en motivering kunnen wij ons daarin vinden. Ten aanzien van toekomstige ontvangen retrocessies wordt vanaf 2012 per kwartaal door de directie besloten in hoeverre doorbetaling van deze ‘incentive fees’ zal plaatsvinden en zal verwerking in het resultaat dienovereenkomstig plaatsvinden.”

2.6. De in 2.5. bedoelde passiefpost is in de geconsolideerde jaarrekening over 2012 volledig ten gunste van het resultaat geboekt (het betreffende bedrag is in dat boekjaar alsnog als omzet in de post Fund Advice verwerkt).

2.7. Een door [B.V.1] opgestelde beschrijving van haar vermogensbeheeractiviteiten van augustus 2009 vermeldt, voor zover van belang, het volgende:

[...] Bepaalde beleggingen kennen slechts één klasse, maar geven vanaf een bepaalde omvang van investering in het fonds een gedeelte van de management fee terug aan de aanbrenner (in deze gevallen dus [B.V.1]). [B.V.1] vergoedt dit aan de cliënt.  
[...] De kwantificeerbare voordelen betreffen [...]. Ook [...] en het doorgeven van eventuele retro cessies vallen hieronder.”

2.8. Op 18 augustus 2009 heeft [Y1] een door [Y2] behandelde brief aan [B.V.1] gezonden met als bijlage de hiervoor in 2.7 bedoelde gewaarmerkte beschrijving, en met, voor zover van belang, de volgende inhoud:

“Op verzoek van één van uw cliënten heeft u ons opdracht verstrekt tot het toetsen van bijgevoegde door u opgestelde en door ons gewaarmerkte beschrijving van de werkwijze van [B.V.1] (hierna [B.V.1]), inzake vermogensbeheer, aan de werkelijkheid.

We hebben in dit kader specifiek de volgende onderzoekswerkzaamheden verricht:  
[...]

Bij de werkzaamheden die door ons zijn uitgevoerd in het kader van de diverse hiervoor genoemde opdrachten zijn geen afwijkingen aan het licht gekomen ten aanzien van de bijgevoegde beschrijving van de werkwijze van de vermogensbeheer-activiteiten van [B.V.1]. Tevens is uit ons onderzoek niet gebleken dat [B.V.1] in het kader van vermogensbeheer andere verdiensten heeft dan de door cliënten van [B.V.1] betaalde fee.”

2.9. Het handboek administratieve organisatie van [B.V.1], versie september 2012 (hierna: Handboek AO) vermeldt, voor zover van belang, het volgende:

### **“3.6.2 Procedure vergoedingen**

#### **Inleiding**

[...] [B.V.1] en [...] informeren de cliënt [...] vooraf over [...] ontvangst van vergoedingen door anderen. [...]

Deze procedure legt in dat kader toe hoe vergoedingen door [B.V.1] en [...] worden ontvangen en moeten worden verantwoord.

“Vergoedingen” betekent beloning of vergoeding, in welke vorm dan ook, voor het bemiddelen of adviseren ter zake van een financieel product of het verlenen van een beleggingsdienst of nevendienst”

Los van deze procedure moet worden vermeld dat het beleid is binnen [B.V.1] dat in principe alleen de cliënt betaalt. Overige door [B.V.1] te ontvangen “vergoedingen” komen altijd ten goede aan cliënt. [...]

### **Risico’s en maatregelen van interne controle**

#### **Risico**

#### **Maatregel interne controle**

[B.V.1] ontvangt vergoedingen die ten goede moeten komen van de cliënten, maar dat gebeurt niet

Accountants controle elk kwartaal

[B.V.1] hanteert een intern controle model

[...]”

2.10. Op 25 september 2012 vermeldde de website van [B.V.1] (9 tabbladen) onder meer het volgende.

a. Onder het tabblad “Welkom” (3 kopjes, in totaal 12 regels tekst), onder het kopje “Onafhankelijk” (3 regels):

“Wij [...] ontvangen geen retrocessies.”

b. Onder het tabblad “Dienstverlening”, onder het subtabblad “Kostenstructuur” (7 regels):

“De inkomsten van [Management1] bestaan uitsluitend uit een all-in fee voor onze dienstverlening: [Management1] en beleggingsadministratie, -rapportage en performancemeting. [...] Andere inkomstenbronnen hebben we niet.

c. Onder het tabblad “Netwerk” onder het subtabblad “Toegang tot exclusieve partijen” (9 regels):

“[B.V.1] maakt geen aanspraak op eventuele retourprovisies. Daardoor hebben we alle vrijheid externe kosten uit te onderhandelen. Dat levert kostenvoordelen op die vanzelfsprekend alleen voor een institutionele belegger te behalen zijn. Voordelen die integraal aan u door gegeven worden.”

d. Onder het tabblad dienstverlening (10 regels):

“Onze inkomsten bestaan uitsluitend uit de all-in fee die wij met u afspreken. [...] Andere inkomsten hebben we niet. Daardoor staat onze onafhankelijkheid nooit ter discussie.”

2.11. De hiervoor in 2.10 onder d. vermelde tekst kwam ook op 2 april 2013 (nog) voor op de website van [B.V.1]. Op 8 oktober 2013 stonden de onder a.-c. vermelde teksten ook (nog) op de website.

#### *onderzoek in opdracht van [advocatenkantoor1]*

2.12. In het kader van een strafrechtelijk onderzoek tegen onder andere [B.V.1] (hierna: het strafrechtelijk onderzoek) heeft op 17 maart 2015 bij [B.V.1] een doorzoeking ter inbeslagname plaatsgevonden. Naar aanleiding daarvan heeft [Y1] op 30 maart 2015 gesproken met de directie en/of de RvC van [B.V.1] over een onderzoeksopdracht aan [accountantsorganisatie]. Diezelfde avond heeft [A] aan [Y1] geschreven dat hij overleg had gehad met de advocaat van [B.V.1], mr. [E], verbonden aan [advocatenkantoor1] (hierna: [advocatenkantoor1]), die de suggestie had gedaan om de opdracht door hem te laten verstrekken, zodat het resultaat daarvan onder zijn verschoningsrecht zou vallen. Vervolgens heeft [Y1] met [A] en [B] gecorrespondeerd over de formulering van de door mr. [E] te geven opdracht. Daarbij ging het erom, kort gezegd, vast te stellen of aan bepaalde adviesnota's van [B.V.2] (periode 2006-2009) tegenprestaties ten grondslag lagen die waren gebaseerd op een overeenkomst met een tegenpartij, en of bepaalde *performance fee*-nota's van [B.V.2] waren gebaseerd op vooraf overeengekomen percentages. Volgens de verdenking van de officier van justitie was dat niet het geval, maar was sprake van bestandsvergoedingen (retrocessies). [Advocatenkantoor1] heeft de opdracht in april 2015 gegeven, waarbij werd afgesproken dat [Y3] deze zou uitvoeren.

2.13. Op 17 april 2015, toen de opdracht van [advocatenkantoor1] aan [accountantsorganisatie] net binnen was, heeft [C] het volgende aan onder meer mr. [E] en [Y1] geschreven, voor zover van belang:

“@allen: afgesproken was dat [accountantsorganisatie] haar bevindingen rechtstreeks aan de RvC rapporteert c.q. dat de RvC haar deze opdracht zou verstrekken. Dat het bij nader inzien wenselijk is de opdracht te laten uitvoeren onder de paraplu van het verschoningsrecht van de advocaat, laat onverlet dat het onderzoek van [accountantsorganisatie] en haar rapportage dienen plaats te vinden als ware de opdracht hiertoe

rechtstreeks door de RvC aan [accountantsorganisatie] verstrekt. Hierover mag geen misverstand bestaan en ik ontvang hiervan graag een bevestiging.”

2.14. Nadien heeft [Y3] (zo blijkt uit een overgelegd e-mailbericht van 17 juli 2015) onder anderen met [A] en [D] gesproken over eventuele uitbreiding van de opdracht van [advocatenkantoor1], te weten – kort gezegd – naar eventuele andere onderbouwing van de hiervoor bedoelde adviesnota’s dan overeenkomsten met de betreffende tegenpartijen (omdat niet voor alle nota’s dergelijke overeenkomsten waren gevonden).

*verhoor [Y1]*

2.15. Op 2 oktober 2015 is [Y1] als getuige gehoord in het kader van het strafrechtelijk onderzoek naar [B.V.1] en aan haar gelieerde (rechts)personen. Dit verhoor vond plaats door FIOD-ambtenaren op gezag van de rechter-commissaris in strafzaken. Het procesverbaal van het verhoor vermeldt onder meer het volgende:

**a. “Vraag verbalisanten:**

Het is van belang om vast te stellen in hoeverre de verklaring die u vandaag gaat afleggen vooraf door derden – niet zijnde uw eigen advocaat – is geregisseerd. In dit kader wijzen we u erop dat u vandaag middels een gedelegeerd getuigenverhoor wordt gehoord en dat u de waarheid dient te spreken. Heeft u voorafgaand aan dit verhoor – dus vandaag of eerder – direct of indirect contact gehad met mevr. mr. [F] of een andere advocaat van kantoor [advocatenkantoor1], zijnde de advocaat van [B.V.1] c.a. ?

**Antwoord gehoorde:**

*“Nee, helemaal niet. Ik heb mevrouw [F] nog nooit gezien. Ik heb haar vandaag pas ontmoet.”*

**b. “Vraag verbalisanten:**

Heeft u, inzake het strafrechtelijk onderzoek, (mondeling en/of schriftelijk) contact gehad met [B.V.1] (hierna: [B.V.1]) en/of [B.V.2] (hierna: [B.V.2]) en/of [AG1] (hierna: [AG1]) en/of [B.V.3] (hierna: [B.V.3]) en/of de heer [A] en/of de heer [B], en zo ja wat heeft u toen besproken?

**Antwoord Gehoorde:**

*“Helemaal niet”*

[...]

**Vraag verbalisanten:**

Zoals u weet zijn we bezig met een strafrechtelijk onderzoek tegen [B.V.1]. Heeft u enig idee waar het onderzoek zich op richt? Heeft u het daar met de klant over gehad?

**Antwoord gehoorde:**

*“De klant heeft ons geïnformeerd dat u met een onderzoek bezig bent, inhoudelijk niet. Dus ik weet niet waar het over gaat. Dat maakt een goede voorbereiding voor dit verhoor vandaag erg lastig. U vraagt mij of de wetenschap van een strafrechtelijk onderzoek bij deze klant gevolgen heeft gehad. Ik heb dat gemeld bij onze compliance-officer, en zij vertelde me dat, omdat het geen veroordeelde klant betreft we de relatie niet hoeven te beëindigen.”*

**c. "Vraag verbalisanten:**

Bent u bekend met de termen: performance fees, incentive fees, retourprovisies, bestandsvergoedingen, distributievergoedingen, rebates, reallowances, remittance fees, trailer fees, referral fees en retrocessies? Zo ja wat houden deze termen in?

**Antwoord gehoorde:**

*"De term performance fees zegt wel wat, de rest allemaal niet. Je spreekt in dat geval met een klant een variabele vergoeding af op basis van het rendement van de portefeuille ten opzichte van meestal een andere norm. Op het moment dat het rendement hoger uitkomt dan die norm die ik zojuist noemde, dan kunnen over het meerdere rendement afspraken worden gemaakt tussen de vermogensbeheerder aan de klant. Daar komt dan een factuur uit als afspraken zijn gemaakt en dat wordt dan performance fee genoemd. De andere termen die u mij noemt zeggen me ook nog vandaag helemaal niks in relatie tot [B.V.1]."*

**d. "Vraag verbalisanten:**

Wat zijn de activiteiten van [B.V.2]?

**Antwoord gehoorde:** *"Geen idee."*

**Vraag verbalisanten:**

Waar verdient [B.V.2] zijn geld mee?

**Antwoord gehoorde:**

*"Geen idee, ik weet het echt niet."*

**Vraag verbalisanten:**

Ontvangt [B.V.1], B.V.2] en/of [AG1] retrocessies?

**Antwoord gehoorde:**

*"Dat weet ik niet."*

### **3. De klacht**

3.1. [Y1], [Y2] en [Y3] hebben volgens klager gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2. Klager legt aan deze klacht samengevat de volgende verwijten ten grondslag:

a. [Y1] en [Y2] hebben de post Fund Advice in de geconsolideerde jaarrekeningen over de jaren 2010 tot en met 2014 van [B.V.1] met onvoldoende diepgang en een onvoldoende professioneel-kritische instelling gecontroleerd ([Y1]: 2012 tot en met met 2014, [Y2]: 2010 tot en met 2014).

b. [Y1] en [Y3] hebben opzettelijk meegewerkt aan het oneigenlijk gebruik van het verschoningsrecht van de advocaat van [B.V.1], door een door (de RvC van) [B.V.1] aan [accountantsorganisatie] gegeven opdracht formeel alsnog onder de vlag van dat verschoningsrecht te brengen, maar deze in wezen op verzoek en ten behoeve van (de RvC van) [B.V.1] uit te (laten) (blijven) voeren, met als doel het frustreren van het strafrechtelijk onderzoek. [Y3] heeft het onderzoek bovendien niet (voldoende) objectief uitgevoerd, door over die uitvoering en de tussentijdse resultaten ervan te overleggen met "de partners" van [B.V.1], met name door te overleggen welke informatie hij nog nodig had om voldoende bevestiging te vinden dat de prestaties overeengekomen, geleverd, juist berekend en betaald waren.

c. [Y1] heeft het strafrechtelijk onderzoek naar [B.V.1] en aan haar gelieerde (rechts)personen opzettelijk gefrustreerd door in zijn verhoor van 2 oktober 2015 te liegen.

3.3. Wat klager bij de mondelinge behandeling als nieuwe standpunten naar voren heeft gebracht, heeft de Accountantskamer niet opgevat als nieuwe klachtonderdelen, maar als nadere onderbouwing van de met het klaagschrift ingediende klacht of als weersprekingen van gevoerde verweren.

#### **4. De gronden van de beslissing**

4.1.1. Namens [Y1] en [Y2] is bezwaar gemaakt tegen het inbrengen van stukken door klager als bijlagen bij de brief van mr. drs. Dohmen RA AA van 20 december 2017. Dit inbrengen is volgens hen in strijd met een aantal artikelen van het Procesreglement 2015 van de Accountantskamer en met de goede procesorde. Vanwege die strijd zou de Accountantskamer naar hun mening moeten beslissen geen kennis te nemen van deze stukken. De Accountantskamer verwerpt dit bezwaar. De artikelen van het Procesreglement waarop [Y1] en [Y2] het oog hebben, zien op een andere fase van de procedure dan de fase waarin de betreffende stukken zijn ingebracht, te weten na de heropening van het onderzoek. De goede procesorde is evenmin geschaad nu aan [Y1] en [Y2] gelegenheid is geboden (en zij daarvan gebruik hebben gemaakt) om te reageren op wat namens klager is aangevoerd in de brief van 20 december 2017 en op de inhoud van de daarbij gevoegde stukken.

4.1.2. Ter zitting is door [Y c.s.] verzocht om de behandeling van de zaak geheel of gedeeltelijk met gesloten deuren te laten plaatsvinden. De Accountantskamer heeft dit verzoek na beraad ter zitting afgewezen met als reden, zo is ter zitting meegedeeld, dat niet is voldaan aan de voorwaarden vermeld in artikel 28, tweede lid, van de Wtra. Ter toelichting op deze beslissing dient het volgende. Van de bevoegdheid om tijdens de behandeling de deuren te sluiten kan volgens dit artikellid gebruik worden gemaakt indien een openbare behandeling een goede rechtspleging of de belangen van betrokkenen, klager of derden ernstig zou schaden. Gelet op deze formulering en op het in regels van hogere rang vastgelegde uitgangspunt dat de terechtzittingen in het openbaar plaatsvinden, moet van deze bevoegdheid terughoudend gebruik worden gemaakt. Aangevoerd is dat de reputatie van betrokkenen kan worden geschaad door een openbare behandeling van de zaak, en met name doordat klager zich op het standpunt stelt dat twee van de drie betrokkenen niet integer hebben gehandeld. De Accountantskamer overweegt dat het inherent is aan de tuchtrechtspraak voor accountants dat ter zitting wordt besproken of het handelen of nalaten van ieder van de betrokkenen zich verdraagt met de gedrags- en beroepsregels die zij in acht behoren te nemen, waaronder het fundamentele beginsel van integriteit. Die omstandigheid zal daarom slechts onder bijzondere omstandigheden, die zich hier niet voordoen, grond opleveren voor het oordeel dat de belangen van betrokkenen ernstig worden geschaad. Voorafgaande aan de mondelinge behandeling is door de voorzitter van de Accountantskamer ten aanzien van een aantal ingediende stukken toepassing gegeven aan het bepaalde in artikel 29a van de Wtra. In verband daarmee is gesteld dat de openbare behandeling van de klacht ertoe leidt dat deze stukken alsnog openbaar worden. De Accountantskamer vermag dat echter zonder nadere motivering, die ontbreekt, niet in te zien. Aan de belangen van (de advocaat van) [B.V.1] en van de aan haar gelieerde (rechts)personen wordt door een openbare behandeling geen (ernstige) schade toegebracht,



aangezien ter zitting is afgesproken dat partijen en de Accountantskamer de namen van de betrokken (rechts)personen niet zullen uitspreken, maar [B.V.1] zullen aanduiden als de cliënt van [accountantsorganisatie] of als de moeder(maatschappij) en [B.v.2] als de dochter(maatschappij) en de advocaat van beide als de advocaat van de cliënt.

#### *ontvankelijkheidsverweren*

4.2. [Y1] c.s. voert de volgende ontvankelijkheidsverweren:

- a. De klacht is ten onrechte niet eerst voorgelegd aan de Commissie Klachtbehandeling van [accountantsorganisatie] of de Klachtencommissie van de Nba, en de reden daarvoor vermeldt het klaagschrift niet (artikel 22 lid 3 Wtra).
- b. De klacht is deels verjaard.
- c. De klacht is prematuur omdat (i) de rechter-commissaris in strafzaken zich nog niet onherroepelijk heeft uitgelaten over de kwestie van (de reikwijdte van) het verschoningsrecht van de advocaat van [B.V.1], en (ii) er nog geen onherroepelijk rechterlijk oordeel is over de vraag of [B.V.1] en de aan haar gelieerde (rechts)personen in strafrechtelijke zin iets valt te verwijten.
- d. Klager was niet bevoegd de klacht in te dienen. Het indienen van de klacht is in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de geheimhoudingsplicht van klager.

4.3. Ad a. Artikel 22 lid 3 Wtra vereist niets anders, voor zover van belang, dan dat het klaagschrift vermeldt of de klacht is voorgelegd aan de organisatie waarbinnen de betrokken accountant werkzaam is, of aan een klachten- of geschillencommissie waarbij deze organisatie is aangesloten, en als dat niet het geval is, wat daarvoor de redenen zijn. Aan deze vereisten voldoet het klaagschrift (§ 1.8), zodat het verweer op dit onderdeel ongegrond is.

4.4. Ad b. Artikel 22 lid 1 Wtra bepaalt, voor zover van belang, dat bij een vermoeden van handelen of nalaten als daarin omschreven een klacht kan worden ingediend binnen drie jaren 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 (Wta) of de Wet op het accountantsberoep (Wab) bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.5. [Y1] c.s. stelt dat de klacht in onderdeel 3.2.a. buiten deze termijn is ingediend: hij meent dat klager de door hem thans aan hen verweten gedragingen, voor zover van toepassing, al vóór de start van het strafrechtelijk onderzoek (op 4 juli 2013) kende of had moeten kennen, zodat hij zijn klacht te laat heeft ingediend. Klager stelt hiertegenover dat pas de informatie die hij van [accountantsorganisatie] verkreeg op basis van zijn vordering tot verstrekking van gegevens, op 19 juni 2015, heeft geleid tot klachtonderdeel 3.2.a. De klacht is volgens klager daarom binnen de termijn ingediend. Dit betoog heeft [Y c.s.] niet voldoende gemotiveerd weersproken. Dat er grond was om een strafrechtelijk onderzoek te beginnen naar valsheid in geschrifte (in verband met het niet doorbetalen aan cliënten van [B.V.1] van ontvangen retrocessies) duidt er, zonder nadere toelichting, die ontbreekt, niet op dat klager al voor de aanvang van dit onderzoek heeft geconstateerd of heeft kunnen constateren dat de controle van de post Fund Advice in de jaarrekeningen tekortschoot. Daaruit volgt dat het verjaringsverweer faalt.

4.6. Ad c. Het eventuele oordeel van de rechter-commissaris in strafzaken over (de vraag of het door [Y3] uitgebrachte rapport aan [advocatenkantoor1] valt onder) het verschoningsrecht van de advocaat van [B.V.1] en een eventueel rechterlijk oordeel over de gegrondheid van de aan [B.V.1] en aan haar gelieerde (rechts)personen gemaakte strafrechtelijke verwijten, zijn niet beslissend voor de tuchtrechtelijke beoordeling van de in de onderhavige procedure aan [Y c.s.] gemaakte verwijten, reeds omdat de aan [Y c.s.] in deze zaak gemaakte verwijten geheel andere zijn dan de verwijten aan [B.V.1] en de aan haar gelieerde (rechts)personen. Dit betekent dat het ontvankelijkheidsverweer ook op dit onderdeel faalt.

4.7. Ad d. Het Openbaar Ministerie is op grondslag van artikel 22 lid 1 Wtra bevoegd klachten bij de Accountantskamer in te dienen, en daarbij kan het ook (geheime) informatie uit relevante strafdossiers aan de Accountantskamer verstrekken; het andersluidende standpunt van [Y c.s.] is onjuist (vgl. ECLI:NL:TACAKN:2014:72). Ook is onjuist het standpunt van [Y c.s.] dat klager, als hij dit dan mag en doet, daarbij spontaan het integrale strafdossier of de integrale strafdossiers aan de Accountantskamer en de betrokken accountants ter beschikking moet stellen. Volstaan kan worden met de stukken die voor de tuchtrechter van belang kunnen zijn om tot een uitspraak te komen en de stukken waarmee het aan de klacht ten grondslag liggende handelen of nalaten en de strijdigheid van dit handelen met een regel van accountantstuchtrecht aannemelijk worden gemaakt.

4.8. Voor zover het indienen van de klacht door klager al wordt beheerst door “de” algemene beginselen van behoorlijk bestuur, geldt dat klager deze met zijn klacht niet heeft geschonden. Het enkele feit dat klager in de onderhavige procedure heeft verzocht om een *obiter dictum*, dat wil zeggen een oordeel over een kwestie die in de onderhavige klacht niet aan de orde is, maakt anders dan [Y c.s.] stelt, niet dat hij misbruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheid om zijn klacht in te dienen. [Y c.s.] voert ter onderbouwing van zijn standpunt dat klager in strijd heeft gehandeld met algemene beginselen van behoorlijk bestuur verder in wezen slechts argumenten aan die ertoe strekken dat de klacht ongegrond is. Dat kan echter geen grondslag zijn voor het oordeel dat de klacht niet-ontvankelijk is.

4.9. Het voorgaande leidt tot de conclusie dat alle ontvankelijkheidsverweren van [Y c.s.] falen.

#### *beoordeling van de klachten: toetsingskader*

4.10. Op grond van artikel 31 Wta in verbinding met artikel 33 Wet op de Registeraccountants (oud, hierna Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 Wab is de extern registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en 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.

4.11. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, voor zover dit plaatshad in de periode tot 4 januari 2014, worden getoetst aan de in die periode geldende Verordening gedragscode (RA's) en daarvan in dit geval het (voor alle accoun-

tants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants geldende) deel B1, en voor zover dit plaatshad ná 4 januari 2014, aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

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

*klachtonderdeel a.: de post Fund Advice in de geconsolideerde jaarrekeningen 2010-2014 van [B.V.1]*

4.13. Kern van het verwijt. Klager verwijt [Y1] en [Y2] kort gezegd dat zij de post Fund Advice in de geconsolideerde jaarrekeningen 2010-2014 van [B.V.1] met onvoldoende diepgang en een onvoldoende professioneel-kritische instelling hebben gecontroleerd ([Y1]: 2012-2014, [Y2]: 2010-2014). Klager stelt dat op [B.V.1] in de betrokken jaren een feitelijke verplichting rustte om retrocessie-ontvangsten steeds door te betalen aan haar cliënten. In de betrokken geconsolideerde jaarrekeningen had [B.V.1] deze ontvangsten daarom niet als omzet mogen boeken, maar had zij deze moeten passiveren, aldus klager. En [Y1] en [Y2] hadden dit volgens klager bij hun controles van de betreffende jaarrekeningen moeten onderkennen.

4.14. Retrocessie-omzet. De Accountantskamer kan niet vaststellen dat [B.V.1] in de geconsolideerde jaarrekeningen tot en met 2010 retrocessie-ontvangsten als omzet heeft geboekt. Weliswaar heeft klager in het klaagschrift (3.14 (slot)) een overzicht opgenomen van op de post Fund Advice geboekte omzetten over de jaren vanaf 2006, klager heeft niet (voldoende gemotiveerd) weersproken dat deze post niet louter uit retrocessie-ontvangsten was opgebouwd, maar ook uit bijvoorbeeld adviesvergoedingen. In de jaren na 2010 zijn wel retrocessie-ontvangsten als omzet geboekt: dit blijkt uit de hiervoor in 2.4 opgenomen tabel, die door [Y1] en [Y2] is ingebracht. Vast staat dat in de jaren na 2010 geen betalingen aan cliënten van [B.V.1] zijn gedaan naar aanleiding van ontvangen retrocessies.

4.15. Voor de vraag of [Y1] en/of [Y2] een verwijt treft wat betreft de door hen verrichte controles is intussen niet maatgevend of er eventueel fouten zitten in de gecontroleerde jaarrekeningen, maar of [Y1] en [Y2] voldoende controle-informatie hebben vergaard ten behoeve van de hier aan de orde zijnde posten, en voor zover zij dat hebben gedaan of zij de verwerking aanvaardbaar hebben mogen achten.

4.16. Feitelijke verplichting. Voor de beoordeling van de op dit punt voorliggende klacht is allereerst van belang het criterium dat moet worden aangelegd om te bepalen of sprake is van een post van het vreemd vermogen in de balans. Richtlijn A2.1.101 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen (Rjk) definieert dit als een bestaande verplichting die voortkomt uit gebeurtenissen in het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen. Wanneer aan de ontvangst een rechtens afdwingbare verplichting ten grondslag ligt, waarvan de omvang en het moment van betaling voldoende precies bekend zijn, dan is het duidelijk: deze wordt als schuld opgenomen. Met betrekking tot het treffen van voorzieningen onderscheiden de Rjk rechtens

afdwingbare en feitelijke verplichtingen en verwoorden dit als volgt (RJK B10.101 respectievelijk B10.105):

“Onder een voorziening wordt verstaan een onderdeel van het vreemd vermogen waarvan de omvang en/of het moment van afwikkeling onzeker is, maar wel redelijkerwijs te schatten is.

Onder een in rechte afdwingbare verplichting wordt verstaan een verplichting die voortvloeit uit een overeenkomst, dan wel bij of krachtens een wet.

Onder een feitelijke verplichting wordt verstaan een verplichting die voortvloeit uit handelingen van de rechtspersoon, waarbij:

- a. de rechtspersoon aan andere betrokkenen door een in het verleden gevolgde gedragslijn, gepubliceerde beleidsregels of een voldoende specifieke, actuele uitspraak heeft aangegeven zekere verantwoordelijkheden te aanvaarden; en
- b. als gevolg daarvan, de rechtspersoon bij de onder a. genoemde andere betrokkenen de gerechtvaardigde verwachting heeft gewekt dat hij die verantwoordelijkheden zal nakomen.”

[...]

“Een voorziening wordt opgenomen als op balansdatum aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- a. de rechtspersoon heeft een (in rechte afdwingbare of feitelijke) verplichting;
- b. het is waarschijnlijk dat voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is; en
- c. er kan een betrouwbare schatting worden gemaakt van de omvang van de verplichting.

Het bedrag dat als voorziening wordt opgenomen, is de beste schatting van de bedragen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende verplichtingen per balansdatum af te wikkelen. Bij het komen tot deze beste schatting wordt rekening gehouden met de risico's en onzekerheden die onvermijdelijk samenhangen met vele gebeurtenissen en omstandigheden. Het oordeel van de leiding is bepalend bij het maken van deze beste schatting.”

4.17. [Y1] en [Y2] voeren als verweer aan, samengevat, dat een eventuele feitelijke verplichting om retrocessies door te betalen aan de betreffende cliënten, juridisch hoogstens zou kunnen worden gekwalificeerd als een natuurlijke verbintenis. Jaarrekeningtechnisch “kan” een dergelijke verplichting volgens hen worden gepassiveerd. Het is volgens hen eerder een recht dan een plicht, omdat het passiveren van een feitelijke verplichting ertoe leidt dat een bepaald bedrag (nog) niet in het resultaat hoeft te worden genomen en dat daar (nog) geen vennootschapsbelasting over verschuldigd is.

4.18. Voor zover [Y1] en [Y2] met dit verweer bedoelen te stellen dat het al dan niet treffen van een voorziening voor een feitelijke verplichting ter discretie van de opsteller van de jaarrekening (het bestuur van de vennootschap) staat, is dit standpunt onjuist. Als sprake is van een feitelijke verplichting in de hiervoor in 4.16 bedoelde zin, en ook aan de aldaar bedoelde voorwaarden is voldaan, dan zal daarvoor, gelet op artikel 2:374 van het Burgerlijk Wetboek (BW), een voorziening moeten worden opgenomen.

4.19. Boekjaar 2010. Zoals hiervoor overwogen, kan niet worden vastgesteld dat [B.V.1] en/of haar dochtermaatschappijen in boekjaar 2010 überhaupt retrocessies als omzet hebben geboekt. Evenmin heeft klager aannemelijk gemaakt dat [Y2] (tegen alleen

hem richt zich op dit onderdeel de klacht over het boekjaar 2010) over dit boekjaar op dit punt onvoldoende controle-informatie heeft vergaard. Dit betekent dat klachtonderdeel a. wat betreft boekjaar 2010 ongegrond is.

4.20. Boekjaren 2011-2014; de brief van 18 augustus 2009. Voor de beoordeling van de vraag of [Y1] en/of [Y2] voor de boekjaren 2011-2014 voldoende controle-informatie hebben vergaard, zal de Accountantskamer eerst de hiervoor in 2.8 vermelde brief bespreken.

4.21. Reeds omdat niet kan worden vastgesteld dat in de in de brief besproken periode (1 januari 2008 tot en met 30 juni 2009) überhaupt retrocessie-ontvangsten van [B.V.1] en/of [B.V.2] als omzet zijn geboekt (hiervoor, 4.14), kan niet worden vastgesteld dat de inhoud van deze brief of van de beschrijving onjuist is.

4.22. Dit neemt intussen niet weg dat de in de brief bedoelde beschrijving van de vermogensbeheeractiviteiten van [B.V.1], en de brief zelf, informatie inhielden die relevant kon zijn voor toekomstige controles, in het bijzonder voor de omzet en de daaraan gerelateerde posten, nog meer specifiek de vraag of (geconsolideerde) retrocessie-ontvangsten al dan niet als omzet werden geboekt. In de beschrijving is immers ongeclausuleerd beschreven dat bij bepaalde beleggingen, onder bepaalde voorwaarden, een gedeelte van de aan het fonds betaalde management fee wordt terugontvangen door [B.V.1], en dat deze dit weer vergoedt aan de betreffende cliënt. Materieel is hier sprake van een retrocessie, althans een vergoeding die louter verband houdt met aangebrachte inleg door cliënten van [B.V.1]. Verder wordt als kwantificeerbaar voordeel van de werkwijze van [B.V.1] genoemd, ook ongeclausuleerd: het doorgeven van eventuele retrocessies.

4.23. Naar zijn aard bedoelt de beschrijving een gedragslijn van [B.V.1] te beschrijven, en de bedoeling van de beschrijving is klaarblijkelijk ook – dit blijkt al uit de brief van [Y1] en [Y2] – dat van deze gedragslijn, tezamen met de daarbij afgegeven verklaringen van [Y1] en [Y2] over het daadwerkelijk volgen van deze gedragslijn in de betreffende periode, mededeling wordt gedaan aan een cliënt van [B.V.1]. De Accountantskamer ziet niet in waarom deze (beoogde) mededeling niet zou kunnen kwalificeren als grondslag voor een feitelijke verplichting jegens de betreffende cliënt, zoals hiervoor in 4.16 bedoeld. Daarbij verdient nog aantekening dat in de rede ligt dat de brief van [Y1] en [Y2] door een gemiddelde lezer niet aldus zal worden opgevat dat onder de in de brief bedoelde “verdiensten” van [B.V.1] geen eventuele door [B.V.2] of [AG1] te ontvangen retrocessies vanwege door [B.V.1] ten behoeve van haar cliënten gerealiseerde inleggen zullen vallen. Kortom: de beschrijving en de brief representeren dat alle retrocessies die worden verdiend met inleggen van cliënten van [B.V.1], aan die cliënten worden doorbetaald.

4.24. De beschrijving, en de in verband daarmee aan [Y1] en [Y2] in 2009 gegeven opdracht, had [Y1] en [Y2] aanleiding moeten geven om in elk geval vanaf 2011, toen materiele (vanaf 2012: alle) retrocessie-ontvangsten als omzet werden geboekt, respectievelijk 2012 ([Y1] was bij de controle van de jaarrekening 2011 niet betrokken) bij de leiding van de onderneming navraag te doen naar de (naar eigen zeggen) in het verleden gevolgd en naar buiten kenbaar gemaakte gedragslijn om (direct of indirect) ontvangen retrocessies steeds door te betalen aan de betreffende cliënten, en om dienaangaande zo nodig aanvullende controle-informatie te vergaren. Daarbij valt te denken aan: in

hoeverre dergelijke mededelingen in het verleden ook aan andere cliënten zijn gedaan, of worden die wellicht nog steeds gedaan, en zo ja, op welke manieren? Daaruit vloeit dan weer de vraag voort of bij die cliënten niet nog steeds de verwachting is gerechtvaardigd dat deze gedragslijn (nog steeds) wordt gevolgd. Gesteld noch gebleken is dat daarnaar enige navraag is gedaan. Wat de controle van de jaarrekening 2011 betreft: uit het accountantsverslag bij die jaarrekening, waar het gedeeltelijk passiveren van de retrocessies in dat boekjaar wordt besproken (hiervoor, 2.5), lijkt veeleer het tegendeel te volgen.

4.25. Handboek AO. Volgens [Y1] en [Y2] hebben zij voor de jaarrekeningcontrole 2012 het Handboek AO gebruikt bij de inventarisatie van de risico's, maar dit handboek niet in detail bestudeerd. Daarmee hebben zij inzicht in de interne beheersing bij [B.V.1] verworven, zo stellen zij, voor zover dat voor de controle van de jaarrekening relevant was. Gelet op de volgens hen relatief geringe omvang van de in de jaarrekeningen ten gunste van het resultaat gebrachte retrocessies en de beperkte aard en ernst van het in de ogen van [Y1] en [Y2] in het Handboek AO beschreven risico, zijn de retrocessies in het kader van de voorbereiding van de controle van de jaarrekening niet als potentieel risico aangemerkt en daardoor ook niet verder betrokken in de risico-kwalificatie en de controle-aanpak. Volgens [Y1] en [Y2] was het risico op het niet doorbetalen van retrocessies zowel in kwantitatief als kwalitatief opzicht niet materieel omdat er geen aanwijzingen waren dat [B.V.1] zich niet aan enige juridische verplichting ter zake zou houden. Het in het Handboek AO vermelde risico is in het kader van de risicobeoordeling door [Y1] en [Y2] opgevat als een omstandigheid waarin door een administratieve fout ondanks het bestaan van een eventuele verplichting de betaling van een vergoeding aan de klant niet plaatsvindt.

4.26. De Accountantskamer is van oordeel dat [Y1] en [Y2] aan het in het Handboek AO beschreven risico onvoldoende gevolg hebben gegeven om meerdere redenen. Zo is het niet begrijpelijk waarom [Y1] en [Y2] menen dat zij het Handboek AO niet in detail hebben hoeven bestuderen, hoewel daarmee wel was beoogd de interne beheersing van de risico's bij [B.V.1] te inventariseren. De Accountantskamer ziet niet in hoe [Y1] en [Y2] dat doel hebben kunnen realiseren door het Handboek AO slechts globaal te bestuderen. Dit geldt te meer omdat het Handboek AO, zoals [Y1] en [Y2] ter zitting hebben bevestigd, bij de AFM was gedeponerd. Gezien dit deponeren mag ervan uitgegaan worden dat zij juist wel oog hadden voor de in dit Handboek omschreven risico's. Overigens ontgaat de Accountantskamer de relevantie van het door [Y1] en [Y2] gestelde niet in detail bestuderen, nu zij blijkens de brief van mr. Gaastra van 15 november 2017 (p. 11) in elk geval wel de passage in het Handboek AO over het hier aan de orde zijnde risico hebben bestudeerd, althans gelezen.

4.27. Evenmin is voor de Accountantskamer begrijpelijk de overweging van [Y1] en [Y2] inzake de door hen gestelde relatief geringe omvang van de retrocessies in de totale omzet. Uit productie 20 van [Y c.s.] blijkt immers dat bij de controle over het boekjaar 2014 een materialiteit werd gehanteerd van € 69.000 (1% van de omzet) en een uitvoeringsmaterialiteit van € 41.400, hetgeen ruimschoots minder was dan het in dat jaar als omzet verwerkte bedrag ontvangen uit hoofde van retrocessies. Daarbij komt nog dat in diezelfde productie is vermeld dat de methodiek van berekening van de materialiteit, inclusief die gehanteerde percentages, gelijk is aan de in het "voorgaand" jaar gehanteerde methode.

4.28. Voorts begrijpt de Accountantskamer niet waarom [Y1] en [Y2] hebben geconcludeerd dat de maatregel van accountantscontrole zoals in het Handboek AO genoemd in het kader van de risicobeoordeling uitsluitend zag op mogelijke administratieve fouten, terwijl het Handboek AO onmiddellijk daaraan voorafgaand vermeldt dat alle andere vergoedingen dan de vergoedingen die door [B.V.1] van haar cliënten worden ontvangen altijd aan haar cliënten ten goede komen. [Y1] en [Y2] hebben niet aannemelijk gemaakt hoe die passage uit het Handboek AO te rijmen valt met hun interpretatie en evenmin wat het gevolg van deze interpretatie is voor hun controlewerkzaamheden. Voor zover [Y1] en [Y2] met hun stelling dat zij het Handboek AO niet in detail hebben bestudeerd, hebben bedoeld te stellen dat zij juist de hier bedoelde passage over het altijd doorbetalen van andere vergoedingen aan cliënten niet hebben bestudeerd, geldt – dit vloeit voort uit het hiervoor in 4.26 overwogene – dat zij in hun controle op dit punt zijn tekortgeschoten.

4.29. Website [B.V.1]. De hiervoor in 2.10 weergegeven teksten op de website van [B.V.1] in de jaren 2012-2013 duiden evenzeer, anders dan [Y1] en [Y2] stellen, op het mogelijkere bestaan van een feitelijke verplichting van [B.V.1] tot het doorbetalen van alle door haar – en door [B.V.2] in verband met de activiteiten van [B.V.1] – eventueel te ontvangen retrocessies, aan de betreffende cliënten. [Y1] en [Y2] stellen dat zij deze teksten op het moment van hun controlewerkzaamheden niet hebben gekend. Dit bevreemdt de Accountantskamer. [Y1] en [Y2] stellen (in de brief van mr. Gaastra van 15 november 2017) dat zij de website van [B.V.1] in het kader van de jaarrekeningcontroles hebben geraadpleegd om inzicht te krijgen in de organisatie en haar omgeving. In dit verband had het naar het oordeel van de Accountantskamer dan ook voor de hand gelegen dat zij nader hadden onderzocht of, en zo ja wat, [B.V.1] anderszins gedurende het gecontroleerde boekjaar via haar website had gecommuniceerd. Uit de uit 2.10 blijvende omvang van de website, destijds, blijkt dat de hier bedoelde mededelingen dan moeilijk aan de aandacht konden ontsnappen. Van dergelijke werkzaamheden van [Y1] en [Y] is de Accountantskamer niets gebleken. Dergelijke werkzaamheden hadden gepast in het kader van de vereisten van standaard 315 van de NV COS (Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving) om inzicht te krijgen in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, waaronder zijn begrepen de strategie en het verdienmodel van de entiteit.

4.30. Zonder betekenis is het verweer van [Y1] en [Y2] dat eventuele toezeggingen op de website nog geen (feitelijke) verplichting kunnen constitueren, omdat voor het ontstaan van een verplichting aanvaarding dan wel tenminste kennisneming van een dergelijke mededeling nodig is. Zelfs als dit zo is, het laat onverlet dat dergelijke mededelingen op de website aldus in potentie zulke verplichtingen zouden kunnen doen ontstaan. Ook eventuele onzekerheid hierover zou voorwerp van controle moeten zijn.

4.31. Conclusie. Op basis van het voorgaande concludeert de Accountantskamer dat [Y1] en [Y2] met onvoldoende professioneel-kritische instelling, en daarmee in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid respectievelijk het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, zoals bedoeld in de VGC respectievelijk de VGBA, de jaarrekeningen over de jaren 2011 tot en met 2014 ([Y2]) respectievelijk de jaren 2012 tot en met 2014 ([Y1]) van [B.V.1] hebben gecontroleerd. Voor de goede orde merkt de Accountantskamer op dat zij niet heeft

vastgesteld dat de desbetreffende retrocessies ten onrechte ten gunste van de resultaten zijn gebracht.

*klachtonderdeel b.: meewerken aan misbruik verschoningsrecht*

4.32. Klachtonderdeel b. is ongegrond. Voor zover (de RvC van) [B.V.1] op enig moment na de doorzoeking ter inbeslagname bij [B.V.1] een opdracht aan [accountantsorganisatie] mocht hebben gegeven, is deze in elk geval niet tot uitvoering gekomen. Vast staat verder dat [advocatenkantoor1], de advocaat van [B.V.1], wel een opdracht aan [accountantsorganisatie] heeft gegeven, en dat daaraan ook is gewerkt. Klager heeft onvoldoende onderbouwd dat dit in wezen een opdracht van (de RvC van) [B.V.1] was. De op zichzelf opmerkelijke omstandigheid dat de voorzitter van de RvC na het verstrekken van de opdracht door [advocatenkantoor1] aan [accountantsorganisatie] deze gedachte wel ingang heeft willen doen vinden (hiervoor, 2.13), maakt dat niet anders. Gesteld noch gebleken is dat [accountantsorganisatie] ([Y1]/[Y3]) of [advocatenkantoor1] hiermee heeft ingestemd.

4.33. De omstandigheid dat [Y1] overleg heeft gehad met (de directie van) [B.V.1] over de formulering van de opdracht doet aan het voorgaande niet af. Dat overleg kan achteraf bezien immers niet anders dan als vrijblijvend worden aangemerkt; uiteindelijk besluiten [advocatenkantoor1] en [accountantsorganisatie] over de inhoud en formulering van de opdracht. Ook de omstandigheid dat [Y3] bij het uitvoeren van de opdracht overleg heeft gehad met [A] en [D] over welke informatie nodig zou zijn om eventueel tot bevestigende beantwoording van de gestelde onderzoeksvragen te kunnen komen en, in verband daarmee, eventuele uitbreiding van de opdracht, maakt het voorgaande niet anders. Het maakt evenmin dat [Y3] in zijn onderzoek niet objectief is geweest.

*klachtonderdeel c.: liegen bij verhoor*

4.34. De hiervoor in 2.15 onder a.-d. weergegeven verklaringen van [Y1], die op 2 oktober 2015 zijn afgelegd, zullen hierna achtereenvolgens worden besproken. Voor het leesgemak worden vraag en antwoord steeds nogmaals weergegeven.

4.35. a. Contact met advocaat. Vraag en antwoord:

**“Vraag verbalisanten:**

Het is van belang om vast te stellen in hoeverre de verklaring die u vandaag gaat afleggen vooraf door derden – niet zijnde uw eigen advocaat – is geregisseerd. In dit kader wijzen we u erop dat u vandaag middels een gedelegeerd getuigenverhoor wordt gehoord en dat u de waarheid dient te spreken. Heeft u voorafgaand aan dit verhoor – dus vandaag of eerder – direct of indirect contact gehad met mevr. mr. [F] of een andere advocaat van kantoor [advocatenkantoor1], zijnde de advocaat van [B.V.1] c.a. ?

**Antwoord gehoorde:**

*“Nee, helemaal niet. Ik heb mevrouw [F] nog nooit gezien. Ik heb haar vandaag pas ontmoet.”*

4.36. Het verwijt van klager is dat het antwoord niet juist is. [Y1] heeft op 2 april 2015 e-mailcontact gehad met mr. [E], waarin hij een afspraak maakte voor 8 april 2015.



Kennelijk was dit met het oog op het door [accountantsorganisatie] te verrichten feitenonderzoek naar aanleiding van het strafrechtelijk beslag bij [B.V.1].

4.37. Het verweer van [Y1] houdt onder meer het volgende in. De inleiding op de vraag ziet erop of zijn verhoor vooraf door [advocatenkantoor1] was geregistreerd, en [Y1] begreep de vraagstelling aldus, of hij voorafgaande en met het oog op zijn verhoor contact had gehad met mr. [F]. Dat was niet het geval. Zijn antwoord was ook slechts toegespitst op mr. [F]. Hij heeft daarbij niet het oog gehad op zijn contact met mr. [E] maanden daarvoor, over de aan [accountantsorganisatie] ([Y3]) verstrekte onderzoeksopdracht. De afspraak met mr. [E] van 8 april 2015 is trouwens niet doorgegaan.

4.38. De Accountantskamer stelt vast dat de tweede en de derde zin van het antwoord van [Y1] uitsluitend op mr. [F] zien. De eerste zin kan ook in die lijn worden begrepen. In die interpretatie is het antwoord niet onjuist, ook al wordt daarmee dan geen antwoord gegeven op de gehele vraag. De toelichting van [Y1] dat hij uit de inleiding van de vraagstelling afleidde dat het de verbalisanten in de vraagstelling ging om contacten met het oog op (het regisseren van) het verhoor, is niet onbegrijpelijk. Daarmee kan niet worden gezegd dat het antwoord getuigt van een gebrek aan integriteit. Het ligt in de rede om ook te beoordelen of het antwoord getuigt van (tuchtrechtelijke relevante) onzorgvuldigheid. Daarbij moet worden gelet, zoals door [Y1] ook is aangevoerd, op de context van het strafrechtelijk verhoor, de spanning die zoiets kan meebrengen en de tijdsdruk die daarvan uitgaat of kan worden ervaren. Tegen die achtergrond kan naar het oordeel van de Accountantskamer evenmin worden vastgesteld dat [Y1] in zijn beantwoording van de vraag onzorgvuldig is geweest. Klager heeft niet aannemelijk gemaakt, tegenover de toelichting die [Y1] heeft gegeven, dat [Y1] de vraag niet heeft begrepen zoals deze stelt.

4.39. b. Contact met [B.V.1] c.s./inhoud strafrechtelijk onderzoek. Vragen en antwoorden:

**“Vraag verbalisanten:**

Heeft u, inzake het strafrechtelijk onderzoek, (mondeling en/of schriftelijk) contact gehad met [B.V.1] (hierna: [B.V.1]) en/of [B.V.2] (hierna: [B.V.2]) en/of [AG1] (hierna: [AG1]) en/of [B.V.3] (hierna: [B.V.3]) en/of de heer [A] en/of de heer [B], en zo ja wat heeft u toen besproken?

**Antwoord Gehoorde:**

*“Helemaal niet”*

[...]

**Vraag verbalisanten:**

Zoals u weet zijn we bezig met een strafrechtelijk onderzoek tegen [B.V.1]. Heeft u enig idee waar het onderzoek zich op richt? Heeft u het daar met de klant over gehad?

**Antwoord gehoorde:**

*“De klant heeft ons geïnformeerd dat u met een onderzoek bezig bent, inhoudelijk niet. Dus ik weet niet waar het over gaat. Dat maakt een goede voorbereiding voor dit verhoor vandaag erg lastig. U vraagt mij of de wetenschap van een strafrechtelijk onderzoek bij deze klant gevolgen heeft gehad. Ik heb dat gemeld bij onze compliance-officer, en*

*zij vertelde me dat, omdat het geen veroordeelde klant betreft we de relatie niet hoeven te beëindigen.”*

4.40. Het verwijt van klager is dat het antwoord niet juist is. [A] heeft [Y1] op 2 april 2015 nog een e-mailbericht gestuurd, met CC aan onder meer advocaten van [advocatenkantoor1], naar aanleiding van een eerder telefoongesprek, waarin hij spreekt over specifieke vermoedelijke strafbare feiten (verdenkingen), waarop hij dan een toelichting geeft. Het strafrechtelijk onderzoek was bovendien directe aanleiding geweest voor de opdracht aan [accountantsorganisatie] voor het door deze te verrichten feitenonderzoek, over het concept waarvan [Y1] met [B.V.1] heeft gecommuniceerd (hiervoor, 2.12-2.13).

4.41. Het verweer van [Y1] houdt het volgende in. Hem was op dat moment niet medegedeeld om welk strafrechtelijk onderzoek het ging. Hij had zich niet inhoudelijk op het verhoor voorbereid. Bij de beantwoording van deze vraag vroeg [Y1] zich af of het verhoor het strafrechtelijk onderzoek van een half jaar daarvoor betrof, waarin ook beslag was gelegd bij [B.V.1], of dat het over een andere kwestie zou gaan. Hij dacht dat de vraagstelling ging over onderzoek dat op dat moment (van het verhoor) plaatsvond, en hij wist niet waarover dat ging. Dat was hem niet duidelijk gemaakt. Hij ontkent in zijn beantwoording niet dat hij met enig strafrechtelijk onderzoek bekend is.

4.42. Naar het oordeel van de Accountantskamer bevestigt [Y1] dat hij ten tijde van de beantwoording van de vraag ook heeft gedacht aan wat hij noemt het strafrechtelijk onderzoek van een half jaar daarvoor. Hij voert echter aan dat hij niet wist waarop de vraagstelling betrekking had, en dat hij dacht dat het om onderzoek ging dat op dat moment plaatsvond, en dat hij niet wist waarover dat ging. Naar het oordeel van de Accountantskamer was er voor [Y1] geen aanleiding om er zonder meer vanuit te gaan dat de vraagstelling geen betrekking had op het onderzoek waarover hij een half jaar daarvoor door [B.V.1] was geïnformeerd en waarover hij toen ook inhoudelijk overleg had gehad. Blijkens zijn verweer ging [Y1] daarvan ook niet zonder meer uit: hij stelt juist dat hij zich bij de beantwoording van deze vraag (nog steeds) afvroeg of het verhoor het strafrechtelijk onderzoek van een half jaar daarvoor betrof. [Y1] stelt niet dat hij zich ten tijde van het verhoor niet ervan bewust was dat hij in het kader van dát onderzoek contact had gehad met [B.V.1] en dat hem toen informatie was verschaft over (de aard van) de verdenking waarop het onderzoek zich richtte.

4.43. Ook bij een verhoor als getuige in het kader van een strafrechtelijk onderzoek dient een accountant de voor hem geldende, in zijn beroepsregels vastgelegde, fundamentele beginselen in acht te nemen. Als een accountant in zo'n verhoor daadwerkelijk in onzekerheid komt te verkeren over wat met een bepaalde vraagstelling wordt bedoeld, dan brengt het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid zoals bedoeld in de VGBA mee dat hij niet ongeclausuleerd een antwoord geeft op de vraag zoals hij denkt dat deze bedoeld is, maar dat hij uiting geeft aan zijn twijfel en navraag doet naar de bedoeling, of desnoods antwoordt dat hij niet in staat is om de vraag in de voorliggende formulering zonder meer te beantwoorden.

4.44. Nu [Y1] stelt dat hem niet duidelijk was waarop de vraag betrekking had, maar hij nochtans ongeclausuleerd een antwoord gaf dat slechts aansloot op de bedoeling die hij dacht dat de vraagstelling had, maar dat evident onjuist was in de context van de alternatieve bedoeling waarover hij twijfelde, zonder aan die twijfel uiting te geven, heeft hij het hier bedoelde fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldig-

heid niet in acht genomen. In zoverre moet dit klachtonderdeel gegrond worden geoordeeld.

4.45. Aan een oordeel dat een gedraging van een accountant in strijd is met het voor hem geldende fundamentele beginsel van integriteit, dienen hoge eisen te worden gesteld. In het onderhavige geval kan niet met voldoende zekerheid worden vastgesteld dat [Y1] met zijn beantwoording van deze vraag daadwerkelijk beoogde het strafrechtelijk onderzoek te frustreren of anderszins niet integere motieven had. Dit betekent dat niet kan worden geoordeeld dat [Y1] op dit punt niet integer heeft gehandeld.

4.46. c. Bekendheid met termen. Vragen en antwoorden:

**“Vraag verbalisanten:**

Bent u bekend met de termen: performance fees, incentive fees, retourprovisies, bestandsvergoedingen, distributievergoedingen, rebates, reallowances, remittance fees, trailer fees, referral fees en retrocessies? Zo ja wat houden deze termen in?

**Antwoord gehoorde:**

*“De term performance fees zegt wel wat, de rest allemaal niet. Je spreekt in dat geval met een klant een variabele vergoeding af op basis van het rendement van de portefeuille ten opzichte van meestal een andere norm. Op het moment dat het rendement hoger uitkomt dan die norm die ik zojuist noemde, dan kunnen over het meerdere rendement afspraken worden gemaakt tussen de vermogensbeheerder aan de klant. Daar komt dan een factuur uit als afspraken zijn gemaakt en dat wordt dan performance fee genoemd. De andere termen die u mij noemt zeggen me ook nog vandaag helemaal niks in relatie tot [B.V.1].”*

4.47. Het verwijt van klager luidt dat het antwoord niet juist is. [Y1] was heel goed bekend met deze termen, getuige het e-mailbericht dat hij op 2 april 2015 van [A] had gekregen. Zijn stelling dat hij nooit van deze termen heeft gehoord, is niet conform de waarheid.

4.48. Het verweer van [Y1] houdt onder meer in dat het gegeven antwoord slechts impliceert dat de termen, behoudens performance fees, [Y1] op het moment van het verhoor niets zeiden. Die termen zeiden hem op dat moment ook niets. In de door klager bedoelde e-mail van [A] van 2 april 2015 stonden slechts de termen performance fees en bestandsvergoedingen, alle andere genoemde termen niet, aldus [Y1].

4.49. Het verweer is feitelijk gegrond voor zover het inhoudt dat de e-mail van [A] van 2 april 2015 niet alle opgesomde termen inhield (alleen performance fees, bestandsvergoedingen en retrocessies) en dat [Y1] niet heeft verklaard dat hij nog nooit van deze termen had gehoord, maar dat deze hem (op dat moment) niets zeiden. Ook overigens oordeelt de Accountantskamer het verweer gegrond. Klager heeft niet aannemelijk gemaakt dat [Y1] zich op het betreffende moment desondanks bewust was van de betekenis van de op dat moment in de vraagstelling opgesomde termen.

4.50. d. Activiteiten en verdienmodel van [B.V.2], retrocessies. Vragen en antwoorden:

**“Vraag verbalisanten:**

Wat zijn de activiteiten van [B.V.2]?

**Antwoord gehoorde:** “Geen idee.”

**Vraag verbalisanten:**

Waar verdient [B.V.2] zijn geld mee?

**Antwoord gehoorde:**

“Geen idee, ik weet het echt niet.”

**Vraag verbalisanten:**

Ontvangt [B.V.1], [B.V.2] en/of [AG1] retrocessies?

**Antwoord gehoorde:**

“Dat weet ik niet.”

4.51. Het verwijt van klager luidt dat [Y1] al jaren controlerend accountant van [B.V.1] was, en dat de cijfers van [B.V.2] in die van [B.V.1] werden geconsolideerd. Bovendien had [Y1] in april 2015 nog contact gehad met [A] over het strafrechtelijk onderzoek en de in verband daarmee aan [accountantsorganisatie] te geven opdracht, en daarin stonden de activiteiten van [B.v.2] centraal. Tegen deze achtergrond is volstrekt ongehoofwaardig dat [Y1] niet wist van de activiteiten en het verdienmodel van [B.V.2]. Ook wist [Y1] van de ontvangst van retrocessies door [B.V.2].

4.52. Het verweer van [Y1] houdt onder meer het volgende in. De vragen werden in de tegenwoordige tijd gesteld. [Y1] was niet bekend met de activiteiten en het verdienmodel van [B.V.2], en het door haar al of niet ontvangen van retrocessies, op het moment van zijn verhoor.

4.53. Naar het oordeel van de Accountantskamer is het verweer feitelijk gegrond voor zover het inhoudt dat de vragen in de tegenwoordige tijd waren gesteld. Ook overigens is het verweer gegrond. Klager heeft niet aannemelijk gemaakt dat [Y1] bekend was met de activiteiten en het verdienmodel van [B.V.2], en het door haar al of niet ontvangen van retrocessies, op (of rond) het moment van het verhoor.

4.54. Conclusie. Klachtonderdeel c. is in zoverre gegrond dat [Y1] in zijn verhoor niet steeds het voor hem geldende fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid in acht heeft genomen, in de hiervoor in 4.44 bedoelde zin.

*(geen) obiter dictum*

4.55. Klager vraagt de Accountantskamer antwoord te geven op een vraag die in de onderhavige zaak niet voorligt, te weten, samengevat, of het een accountant vrijstaat om desgewenst als getuige medewerking te verlenen aan een politieverhoor in het kader van strafrechtelijk onderzoek. Een algemeen antwoord is op deze (algemene) vraag niet te geven. De Accountantskamer ziet geen aanleiding hieraan in de onderhavige zaak, waarin deze kwestie niet speelt, en waarin een ander dan klager zelf zich hierover dan ook niet heeft uitgelaten, verdere beschouwingen te wijden.

*maatregelen*

4.56. Nu de klacht aan het adres van [Y1] en [Y2] gedeeltelijk gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer hen tuchtrechtelijke maatregelen opleggen. Bij de beslissing daaromtrent houdt zij rekening met de aard en de ernst van de verzuimen

van [Y1] en [Y2] en de omstandigheden waaronder deze zich hebben voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaken voor zowel [Y1] als [Y2] de maatregel van berisping passend en geboden. Beide hebben ernstige steken laten vallen bij hun controle van de jaarrekening over 2011 ([Y2]) en die over de jaren 2012 tot en met 2014 ([Y1] en [Y2]) van [B.V.1]. Daarnaast is [Y1] onzorgvuldig geweest in zijn beantwoording van vragen in het kader van het op gezag van de rechter-commissaris in strafzaken van hem afgenomen verhoor. Hierdoor hebben [Y1] en [Y2] meermalen gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid respectievelijk vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Anderzijds weegt de Accountantskamer mee dat [Y1] en [Y2] niet eerder tuchtrechtelijk zijn veroordeeld.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht tegen [Y3] ongegrond;
- verklaart de klacht tegen [Y1] en [Y2] op onderdeel a. deels gegrond, en tegen [Y1] op onderdeel c. deels gegrond, zoals hiervoor vermeld, en voor het overige ongegrond;
- legt ter zake aan [Y1] en aan [Y2] op de maatregel van **berisping**;
- 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 maatregelen in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23 lid 3 Wtra, [Y1] en [Y2] het door klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,- (zeventig euro) aan klager vergoeden.

Aldus beslist door mr. M.J. van Lee, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. J.W. Frieling (rechterlijke leden) en mr.drs. J.B. Backhuijs RA en drs. W. J. Schoonderbeek RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. H.J. Haanstra, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 3 augustus 2018.

\_\_\_\_\_  
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 dient de gronden van het beroep te bevatten.