

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 19/92, 19/93 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers 19/92 en 19/93 Wtra AK van 21 februari 2020 van

X BEHEER B.V.,
gevestigd te [plaats1],
KLAAGSTER,
gemachtigde: [A]

t e g e n

[Y1],
en
[Y2],
beiden registeraccountant,
beiden kantoorhoudende te [plaats2],
BETROKKENEN,
raadvrouw: mr. F.C.M. van der Velden

1. Het verloop van de procedure

- 1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de aan partijen bekende stukken van het dossier in deze zaak, waaronder:
- het op 4 januari 2019 ingekomen klaagschrift van 4 januari 2019 met bijlagen;
 - het e-mailbericht van klaagster van 8 januari 2019 met bijlage;
 - de op 9 januari 2019 ingekomen brief van klaagster van 9 januari 2019;
 - het op 23 april 2019 ingekomen verweerschrift van 23 april 2019;
 - de op 12 september 2019 ingekomen brief van klaagster van 12 september 2019 met bijlagen;

- de op 19 september 2019 ingekomen akte overlegging nadere productie van betrokkenen met bijlage;
- de op 26 september 2019 ingekomen brief van klaagster van 26 september 2019.
-

1.2. De Accountantskamer heeft de klacht behandeld op de openbare zitting van 30 september 2019 waar zijn verschenen: namens klaagster [A] en [B], bijgestaan door [C], en betrokkenen [Y1] RA en [Y2] RA, bijgestaan door mr. F.C.M. van der Velden, advocaat te Amsterdam.

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

2. De vaststaande feiten

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

2.1. [Y1] en [Y2] zijn sinds respectievelijk [datum] en [datum] ingeschreven als registeraccountant in het register van (thans) de Nba. Zij zijn beiden verbonden aan [accountantskantoor1] te [plaats2].

2.2. [UA1] (hierna: [UA1]) is een zuivelcoöperatie en houdt indirect 100% van de aandelen in [BV1] (hierna: [BV1]). [UA1] kende in de periode waarop de klacht ziet vijf divisies, waaronder de divisie Cheese, Butter & Milkpowder (CBM).

2.3. [accountantskantoor1] heeft tot en met boekjaar 2015 de geconsolideerde jaarrekening van [UA1] gecontroleerd. De divisies van [UA1] zijn uitsluitend gecontroleerd voor consolidatiedoeleinden.

2.4. [Y1] was eindverantwoordelijk voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening van de divisie Consumer Products Asia (CPA). [Y2] was verantwoordelijk voor het uitvoeren van de controlewerkzaamheden voor groepsdoeleinden van – onder meer – de divisie CBM. [Y2] rapporteerde over de voor groepsdoeleinden uitgevoerde controlewerkzaamheden bij de divisie CBM aan [Y1] als groepsaccountant.

2.5. Klaagster is een houdstermaatschappij van [D], [A] en [E]. Door klaagster worden meerdere ondernemingen gedreven die zich bezighouden met de (groot)handel in kaas en daaraan verwante activiteiten. Tot 2013 maakten [BV2] (hierna: [BV2]) en [BV3] (hierna: [BV3]) deel uit van het [X]-concern.

2.6. In 2013 heeft klaagster haar 100% aandelenpakket in [BV2] en in [BV3] verkocht aan [BV1]. Door deze transactie zijn [BV2] en [BV3] onderdeel geworden van de divisie CBM.

2.7. Ten aanzien van de verkoop van [BV2] is op 7 januari 2013 een koopovereenkomst getekend. Partijen duiden deze aan als SPA (Stock Purchase Agreement). In de SPA is een vaste basiskoopsom, ten bedrage van € 65.000.000,--, met daarboven een aanvullende betaling in de vorm van een earn-out opgenomen. Deze earn-out

wordt berekend aan de hand van de EBITDA van de entiteit [BV2]+ over de jaren 2013, 2014 en 2015.

2.8. Met [BV2]+ wordt een economische entiteit zonder juridische vormgeving bedoeld, die is opgezet met als doel om de earn-out te berekenen. Tot [BV2]+ worden de volgende activiteiten gerekend:

- a. groothandelsactiviteiten van (in ieder geval) [BV2];
- b. [BV1]-inbreng (= enkele nader aangeduide activiteiten van [BV1]).

De maximale earn out bedraagt volgens de SPA € 25.000.000,--.

2.9. In de SPA is overeengekomen dat de jaarcijfers van [BV2]+ over de jaren 2013, 2014 en 2015 zo spoedig als praktisch mogelijk worden opgesteld door [BV1] en dat deze worden gecontroleerd door de huisaccountant van [BV1]. Voor het geval klaagster bezwaar zou hebben tegen de berekening van de earn-out en onderling overleg niet tot overeenstemming zou leiden, zijn klaagster en [BV1] overeengekomen dat een derde accountant zou worden aangewezen aan wie de bezwaren zouden kunnen worden voorgelegd.

2.10. De aandelen [BV2] en [BV3] zijn op 1 mei 2013 overgedragen aan [BV1].

2.11. Op 10 november 2015 heeft [accountantskantoor1] een Early warning Report Management Letter 2015 aan Koninklijke [NV1] uitgebracht. In dit rapport is onder meer gesignaleerd dat het niveau van de IT-omgeving van [BV2] enigszins is verbeterd en dat in 2015 bij [BV2] een geld-goederenbeweging is gerealiseerd. In de jaren 2013 en 2014 was de goederenbeweging niet aangesloten met de geldbeweging. Ook is gesignaleerd dat de interne controles op bonussen en kortingen is verbeterd.

2.12. Begin 2016 heeft [accountantskantoor1] van [UA1] het verzoek gekregen om de opdracht tot controle van de jaarcijfers van [BV2]+ te aanvaarden. [Y1] heeft dit verzoek doorgeleid aan [Y2]. [Y2] heeft in januari-maart 2016 overleg gevoerd met de finance director van de divisie CBM over de aanvaarding van de opdracht.

2.13. Op 24 maart 2016 heeft [Y2] een concept engagement letter voorgelegd aan [UA1].

2.14. Klaagster heeft op 1 april 2016 een e-mailbericht aan [Y1] gestuurd, waarin zij haar visie op de controle van jaarcijfers van [BV2]+ heeft gegeven.

2.15. Op 18 april 2018 heeft [Y1] aan [BV1] en klaagster bericht dat [accountantskantoor1] de opdracht kan aanvaarden onder vier noodzakelijke voorwaarden:

- 1) beide partijen moeten als opdrachtgever van [accountantskantoor1] optreden;
- 2) beide partijen moeten [accountantskantoor1] vrijwaren;
- 3) er moet overeenstemming tussen partijen zijn over de wezenlijke grondslagen bij het opstellen van de jaarrekeningen;
- 4) er moet overeenstemming van [accountantskantoor1] met partijen zijn over de toe te passen materialiteit en diepgang van de controle.

2.16. [BV1] heeft [accountantskantoor1] bericht dat zij akkoord is met de voorwaarden. Klaagster heeft deze voorwaarden afgewezen.

2.17. Op 3 mei 2016 heeft een gesprek plaatsgevonden tussen klaagster, [BV1] en betrokkenen. Naar aanleiding van dit gesprek heeft [Y2] namens [accountantskantoor1] op 9 mei 2016 een concept engagement letter aan [BV1] en klaagster gestuurd, waarin beide partijen als opdrachtgever zijn genoemd. In dit concept zijn de passages waarover nog werd onderhandeld geel gemarkeerd. Voor zover van belang staat in dit concept het volgende:

“(...) The main reason is that we want to secure that we can act as independent auditor. In this respect we would also like to point out that both [NV1] and [X] are aware of the fact that [accountantskantoor1] N.V. has been the auditor of [NV1] for the years 2013, 2014 and 2015 and that [accountantskantoor1] N.V. has issued audit opinions on the 2013, 2014 and 2015 financial statements of [NV1], which include the Company’s operations and a position regarding the estimated earnout amount as mentioned in the SPA. By signing this engagement letter both [NV1] and [X] acknowledge that the above in their view does not impair the independence of [accountantskantoor1] N.V. towards RFC and [X] with regards to this engagement. (...)”

2.18. In dit concept staat – geel gemarkeerd – verder:

“(...) You both, [NV1] and [X] Beheer B.V., jointly award this engagement tot [accountantskantoor1] N.V., which means that you both, jointly and severally shall indemnify [accountantskantoor1] N.V. against any and all claims of third parties and/or any and all costs related tot civil or disciplinary action arising from or connected tot the performance of our engagement. (...)”

2.19. Klaagster heeft begin juni 2016 de voorwaarden van [accountantskantoor1] opnieuw afgewezen.

2.20. [UA1] heeft in juni 2016 [accountantskantoor2], die op dat moment haar controlerend accountant was, verzocht de controle van jaarcijfers van [BV2]+ uit te voeren.

2.21. Op 21 oktober 2016 heeft klaagster een arbitrageprocedure tegen [BV1] aangehangig gemaakt. Klaagster heeft - onder meer - een verklaring voor recht gevorderd dat de earn-out regeling rechtsgeldig is vernietigd en de veroordeling van [BV1] tot de betaling van een earn-out bedrag. Op 20 februari 2018 hebben de arbiters vonnis gewezen en zijn de vorderingen van klaagster afgewezen. In dit arbitraal vonnis is, voor zover van belang, het volgende overwogen:

“(...) Dit wordt niet anders doordat [X] meent dat geen accountant thans nog in staat is de ten behoeve van de berekening van de Earn Out op te stellen of de opgestelde geconsolideerde jaarrekening in onafhankelijkheid en volgens de maatstaven van het beroep te beoordelen.

Allereerst niet omdat zowel [accountantskantoor1] als [accountantskantoor2] hebben verklaard dat zij nog in staat en bereid zijn die opdracht uit te voeren, zij het dat zowel [accountantskantoor1] en [accountantskantoor2], gezien de door [X] in de loop van de tijd tegen de hier bedoelde accountantscontrole opgeworpen bezwaren thans verlangen dat naast [BV1] ook [X] instemt met de opdracht en de door die beide accountantskantoren daaraan verbonden voorwaarden. (...)”

2.22. [accountantskantoor2] heeft bij brief van 21 juni 2018 aan [BV1] meegedeeld dat zij de opdracht tot controle van de jaarrekeningen [BV2]+ niet kan aanvaarden, omdat klaagster op 23 mei 2018 een tuchtklacht tegen de registeraccountant van [ac-

countantskantoor2] heeft ingediend bij de Accountantskamer. De klacht is geregistreerd onder de nummer 18/904 Wtra AK.

3. De klacht

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

3.2. Ten grondslag aan de klacht liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop namens klaagster gegeven toelichting, de volgende verwijten: betrokkenen hebben in de jaren 2012, 2013, 2014 en 2015 de vaktechnische belemmeringen voor de controle van de jaarcijfers van [BV2]+ niet tijdig gesignaleerd; betrokkenen hebben in de jaren 2012, 2013, 2014 en 2015 de aankomende bedreiging van hun onafhankelijkheid niet tijdig gesignaleerd; betrokkenen hadden niet mogen verklaren in staat en bereid te zijn tot uitvoering van de controle van de jaarcijfers van [BV2]+ over de jaren 2103, 2014 en 2015, omdat deze controle vaktechnisch niet uitvoerbaar was; de opdracht tot controle van de jaarcijfers van [BV2]+ was voor betrokkenen niet aanvaardbaar, omdat zij als huisaccountants van [BV1] niet onafhankelijk waren; betrokkenen hebben op ontoelaatbare wijze geprobeerd het onafhankelijkheidsissue weg te contracteren, wat in strijd is met de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (hierna: ViO); betrokkenen hebben zich niet ingeleefd in de gebruikerswensen van klaagster en hebben deze wensen genegeerd; betrokkenen hebben ernstige schade toegebracht aan de procespositie van klaagster, doordat zij zich bereid en in staat hebben verklaard om de controle te verrichten; de uiting van betrokkenen dat zij bereid en in staat zijn om de controle uit te voeren was extra onzorgvuldig, omdat zij wisten dat deze verklaring gebruikt zou kunnen worden in een gerechtelijke procedure; betrokkenen hebben de beginselen van objectiviteit, onafhankelijkheid en zorgvuldigheid geschonden, omdat de door hen gestelde voorwaarden een verregaande wijziging betekende van de rechtsverhouding tussen klaagster en [BV1], ten gunste van [BV1]; betrokkenen hebben klaagster de toegang tot de tuchtrechter belemmerd, dan wel onmogelijk gemaakt.

3.3. Klaagster heeft in haar brief van 26 september 2019 naar voren gebracht dat klachtonderdeel g. zo moet worden opgevat dat dit niet alleen omvat de uiting van betrokkenen dat zij bereid en in staat zijn de controle uit te voeren, maar ook het niet of volstrekt onvoldoende communiceren. Volgens klaagster hadden betrokkenen moeten melden dat de uitvoerbaarheid van de controle uiterst twijfelachtig was en dat de onafhankelijkheidsregels van de ViO aan de uitvoerbaarheid in de weg zouden staan, dan wel dat daar ernstig rekening mee zou moeten worden gehouden.

3.4. Naar het oordeel van de Accountantskamer moet deze brief worden opgevat als een nieuw klachtonderdeel. Dit nieuwe klachtonderdeel is in een zodanig laat stadium naar voren gebracht dat betrokkenen geen, laat staan voldoende, gelegenheid hebben gehad om hun verweer tegen deze klacht voor te bereiden en hun verdediging daarop in te richten. De Accountantskamer zal daarom in deze beslissing dit nieuwe klachtonderdeel uit oogpunt van een goede procesorde buiten beschouwing laten. Het nieuwe klachtonderdeel zal als afzonderlijke klacht, geregistreerd onder zaaknummers 1795 en 1796 Wtra AK, in behandeling worden genomen.

4. De gronden van de beslissing

Over de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1. Op grond van artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) juncto artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2. Betrokkenen hebben in de eerste plaats aangevoerd dat de klacht niet-ontvankelijk is, omdat klaagster er al in 2013 mee bekend was dat de controle van jaarcijfers van [BV2]+ zou worden gedaan door de huisaccountant van [BV1]. Ook wist klaagster in ieder geval sinds 2014 dat deze controle niet tegelijk met de controle van de geconsolideerde jaarrekening van het betreffende jaar zou plaatsvinden.

4.3. De Accountantskamer overweegt dat met ingang van 1 januari 2019 in beginsel een klachttermijn van 10 jaar na het moment van de gewraakte gedraging geldt (artikel 22, eerste lid, Wtra (nieuw)). Op grond van de overgangswetgeving (artikel 51 Wtra nieuw) wordt een klacht echter niet in behandeling genomen als op 31 december 2018 de oude klachttermijn (die drie of zes jaar was) al was verstreken. Daarom moet wat betreft de zesjaarstermijn worden beoordeeld of de gewraakte gedragingen van betrokkenen plaatsvonden vóór 1 januari 2013. Daarnaast moet voor de driejaarstermijn beoordeeld worden of klaagster vóór 1 januari 2016 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 Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.4. De Accountantskamer stelt vast dat de klachtonderdelen c. tot en met j. betrekking hebben op gedragingen van betrokkenen, die hebben plaatsgevonden vanaf januari 2016. Hierdoor was zowel de zesjaarstermijn als de driejaarstermijn nog niet verstreken. Omdat op het moment van indiening van de klacht ook de huidige tienjaarstermijn (uiteraard) nog niet was verstreken, zijn de klachtonderdelen c. tot en met j. ontvankelijk.

4.5. De klachtonderdelen a. en b. hebben betrekking op het handelen of nalaten van betrokkenen in de jaren 2012, 2013, 2014 en 2015. Voor zover deze klachtonderdelen zien op gedragingen uit 2012, heeft te gelden dat deze klachtonderdelen niet in behandeling kunnen worden genomen, omdat voor deze gedragingen de zesjaarstermijn al vóór 1 januari 2019 was verstreken. Voor zover deze klachtonderdelen zien op gedragingen uit 2013, 2014 en 2015, moet worden vastgesteld dat de zesjaarstermijn nog niet was verstreken vóór 1 januari 2019. Daarom moet worden beoordeeld of ten aanzien van deze gedragingen de driejaarstermijn wel was verstreken vóór 1 januari 2019.

4.6. Met betrekking tot de driejaarstermijn geldt dat voor aanvang van deze termijn beslissend is of sprake is van een constatering van tuchtrechtelijk laakbaar handelen of nalaten van de accountant, dan wel van zodanige feiten dat daarop redelijkerwijs een vermoeden van zulk tuchtrechtelijk handelen of nalaten kan worden gebaseerd. Daarbij is van belang hoe de klacht is omschreven, althans door de Accountantskamer

moet worden opgevat. Het gaat dus niet om wanneer een klager een handelen of nalaten van een accountant heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren, maar wanneer bij een klager op grond van door hem geconstateerde feiten in verband met dat handelen of nalaten een vermoeden is ontstaan of redelijkerwijs kon ontstaan dat de accountant van zijn handelen of nalaten een tuchtrechtelijk verwijt kan worden gemaakt. Voor een vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten is niet vereist dat een klager volledig op de hoogte is van de exacte regelgeving voor accountants waarmee het handelen of nalaten (mogelijk) in strijd is.

4.7. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft klaagster al vóór 1 januari 2016 geconstateerd of had zij redelijkerwijs kunnen constateren dat [accountantskantoor1] de jaarcijfers van [BV2]+ zou controleren. Klaagster heeft immers zelf in de SPA afgesproken dat deze controle zou worden uitgevoerd door de huisaccountant van [BV1].

Daarnaast heeft klaagster ook al vóór 1 januari 2016 redelijkerwijs kunnen constateren dat er in 2013, 2014 en 2015 geen controlewerkzaamheden werden verricht met betrekking tot de jaarcijfers van [BV2]+. Daarbij is in aanmerking genomen dat [E], bestuurder van klaagster, tot 2016 als CEO verbonden is gebleven aan [BV2], waardoor hij op de hoogte was dan wel had kunnen zijn van de werkzaamheden van [accountantskantoor1]. De kennis van [E] kan, nu hij bestuurder van klaagster is, worden toegerekend aan klaagster. Dat [E] volgens klaagster in de praktijk nauwelijks bestuurderstaken voor [BV2] heeft verricht, waardoor hij niets zou hebben geweten over de jaarrekening van [BV2]+, maakt dat niet anders. Als CEO van [BV2] had hij immers redelijkerwijs kunnen constateren dat er met betrekking tot de jaarcijfers van [BV2]+ geen werkzaamheden werden verricht.

De conclusie is dan ook dat ten aanzien van de klachtonderdelen a. en b. de driejaars-termijn vóór 1 januari 2019 was verstreken, zodat deze klachtonderdelen buiten de termijn zijn ingediend en deze niet inhoudelijk beoordeeld kunnen worden.

4.8. De klachtonderdelen a. en b. zullen daarom niet-ontvankelijk worden verklaard.

4.9. Het handelen en/of nalaten waarop de klachtonderdelen c. tot en met j. betrekking hebben moet, nu dit plaats had ná 4 januari 2014, worden getoetst aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.10. 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.

4.11. De Accountantskamer overweegt dat klachtonderdeel c. betrekking heeft op de bereidheid van betrokkenen om de controle van de jaarcijfers van [BV2]+ over de jaren 2013, 2014 en 2015 uit te voeren. Klaagster heeft zich ter onderbouwing van haar standpunt beroepen op het arrest van het gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 25 maart 2014 (ECLI:NL:GHSHE:2014:809), inzake [F/G]. De Accountantskamer overweegt dat in dit arrest is geoordeeld dat het, in die specifieke zaak, afgeven van een onafhankelijke controleverklaring niet meer mogelijk was vanwege controletechnische belemmeringen voor het uitvoeren van een dergelijke controle over een enkele jaren daarvoor gelegen periode. Maar uit dit arrest kan niet de algemene regel worden afgeleid

dat een dergelijke controle in alle gevallen onmogelijk is. Alhoewel aan klaagster kan worden toegegeven dat een dergelijke controle achteraf lastig kan zijn en in sommige gevallen wellicht niet mogelijk is, valt niet uit te sluiten dat er situaties zijn waarin dit wel mogelijk is. Het stond betrokkenen vrij om te onderzoeken of een dergelijke controle in dit geval mogelijk was. Betrokkenen hoefden niet op voorhand aan te nemen dat dat hier niet het geval was. Hierbij komt dat het arrest waar klaagster zich op heeft beroepen geen gedrags- en beroepsregels voor accountants vaststelt. Het is aan de tuchtrechter om invulling te geven aan de professionele normen die aan een goede beroepsuitoefening ten grondslag liggen en die te handhaven.

4.12. De bereidheid van betrokkenen om de controle uit te voeren is evenmin in strijd met Standaard 501 van de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (hierna: Standaard 501). Alhoewel het uitgangspunt van Standaard 501 is dat de controlerend accountant de voorraadopname fysiek bijwoont, kan in dit geval wellicht worden gesteund op het werk van een andere accountant. Betrokkenen hebben in dit verband erop gewezen dat er over 2011 en 2012 door PKF Wallast schone controle-verklaringen zijn afgegeven bij de jaarrekeningen van [BV2] en dat er een openingsbalans is opgesteld. Betrokkenen hebben op deze openingsbalans werkzaamheden uitgevoerd in het kader van de controle van de geconsolideerde jaarrekening en hadden geen relevante bevindingen. Dat [accountantskantoor1] op 10 november 2015 een "Early warning report management letter 2015" met betrekking tot CBM aan Koninklijke [NV1] heeft uitgebracht, waarin ook ten aanzien van [BV2] signaleringen zijn gedaan, leidt niet tot een ander oordeel. Op grond van dit rapport kan niet worden geconcludeerd dat het achteraf controleren van de AO/IB niet mogelijk is. Bovendien hebben betrokkenen ter zitting verklaard dat de geld-goederenbeweging steeds goed in beeld is geweest.

4.13. Dat betrokkenen zich bereid en in staat hebben verklaard om de controle uit te voeren, is dan ook niet in strijd met enig fundamenteel beginsel. Het klachtonderdeel c. is daarom ongegrond.

4.14. Het klachtonderdeel d. heeft betrekking op de onafhankelijkheid van betrokkenen. De omstandigheid dat [accountantskantoor1] 'huisaccountant' was van [BV1] hoefde op zichzelf genomen niet in de weg te staan aan de onafhankelijkheid van betrokkenen. Bovendien was in de SPA juist overeengekomen dat de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [BV2]+ met het oog op de vaststelling van de earn out zou plaatsvinden door de huisaccountant van [BV1], met de mogelijkheid dat een derde accountant zou worden aangewezen aan wie de bezwaren zouden kunnen worden voorgelegd. Niet gebleken is dat betrokkenen door hun bereidheid om de controle te verrichten in strijd met enige gedrags- of beroepsregel hebben gehandeld. Klachtonder d. zal daarom ongegrond worden verklaard.

4.15. Ten aanzien van klachtonderdeel e. wordt overwogen dat in artikel 3, eerste lid, van de ViO is bepaald dat de eindverantwoordelijke accountant waarborgt dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. In artikel 1 van de ViO is bepaald dat onder een assurance-opdracht het volgende wordt verstaan: Professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants waarbij een accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken.

Omdat in dit geval geen sprake is geweest van een aanvaarde (assurance-)opdracht, is de ViO niet van toepassing.

4.16. Verder wordt overwogen dat uit de concept engagement letter van 9 mei 2016 niet volgt dat betrokkenen aan klaagster de eis hebben gesteld dat hun onafhankelijkheid nooit ter discussie zou mogen worden gesteld. In de concept-engagement letter van 9 mei 2016 is alleen opgenomen dat klaagster bekend is met de werkzaamheden van [accountantskantoor1] voor [BV1] en dat door klaagster is erkend dat dit geen invloed heeft op de onafhankelijkheid van [accountantskantoor1], wat de Accountantskamer niet onzorgvuldig acht. Daarom is ook klachtonderdeel e. ongegrond.

4.17. Ook klachtonderdeel f. zal ongegrond worden verklaard. Hiervoor is redengevend dat voor betrokkenen pas op 1 april 2016 aanleiding ontstond voor overleg met klaagster. Klaagster heeft niet eerder aan betrokkenen te kennen gegeven dat zij inspraak wenste in de wijze van controleren. Betrokkenen hebben daarna overleg gevoerd met klaagster en [BV1] over de wijze van controleren. Gelet hierop valt niet in te zien wat betrokkenen in dit verband meer hadden moeten doen.

4.18. De klachtonderdelen g. en h. falen reeds, omdat uit rechtsoverwegingen 4.11 tot en met 4.14 volgt dat betrokkenen zich niet ten onrechte bereid en in staat hebben verklaard om de controle uit te voeren. Daar komt bij dat betrokkenen onweersproken hebben gesteld dat zij nooit toestemming aan [BV1] hebben gegeven om hun concept-engagementletter van 9 mei 2016 in de arbitrageprocedure in te brengen. Ook is niet gebleken dat betrokkenen in de arbitrageprocedure, die klaagster ruim vijf maanden na verzending van deze concept-engagementletter is begonnen, op enig moment hebben verklaard dat zij hun voorstel van 9 mei 2016 nog steeds handhaven.

4.19. Klaagster heeft met betrekking tot klachtonderdeel i. gewezen op de door betrokkenen gestelde aanvullende voorwaarden voor aanvaarding van de opdracht, waarvoor volgens haar geen reden bestond. Betrokkenen hebben echter aangevoerd dat zij deze voorwaarden hebben gesteld, omdat zij de opdracht kwalificeerden als een "conflict-gebonden opdracht". Door de e-mail van klaagster van 1 april 2016 hebben zij zich gerealiseerd dat er eventuele risico's zouden kunnen zijn voor hun objectiviteit en onafhankelijkheid, waarna zij de aanvullende voorwaarden hebben voorgesteld. Gezien dit gemotiveerde verweer van betrokkenen, lag het op de weg van klaagster om haar verwijt nader te onderbouwen. Nu zij dat niet heeft gedaan, is niet aannemelijk geworden dat betrokkenen door het stellen van aanvullende voorwaarden hebben geprobeerd om de rechtsverhouding tussen klaagster en [BV1] te wijzigen in het voordeel van [BV1]. Daarom is ook klachtonderdeel i. ongegrond.

4.20. Tot slot ligt ter beoordeling voor de vraag of betrokkenen tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld, doordat zij voor aanvaarding van de assurance-opdracht als voorwaarde hebben gesteld dat klaagster en [UA1] hen moeten vrijwaren voor alle kosten van een tuchtrechtelijke procedure.

Bij de beantwoording van deze vraag stelt de Accountantskamer voorop dat een accountant zich in het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep altijd toetsbaar moet opstellen. Een accountant dient zich dan ook te onthouden van het uitoefenen van druk om geen tuchtklacht tegen hem in te dienen. Aangenomen moet worden dat een vrijwaring voor alle kosten van een tuchtrechtelijke procedure in het algemeen als een drempel voor het indienen van een tuchtklacht wordt ervaren. In dit

geval ziet de vrijwaringsclausule niet alleen op klachten ingediend door derden, maar heeft zij ook betrekking op klachten van de opdrachtgeefsters zelf. Dit betekent dat als de opdrachtgeefsters een tuchtklacht zouden willen indienen, zij verplicht zouden kunnen zijn om de (niet onaanzienlijke) advocaatkosten van betrokkenen te betalen, waarbij de hoogte van de advocaatkosten bovendien buiten hun invloedssfeer ligt. Dit vormt een niet toegestane drempel voor het indienen van een tuchtklacht door de opdrachtgeefsters. Dat zou onder omstandigheden anders kunnen zijn bij klachten van derden. Dat in dit geval sprake was van een “conflict-gebonden opdracht”, waardoor het risico op een klacht van één van de opdrachtgeefsters mogelijk groter was, maakt dat niet anders. Ook in een dergelijke situatie kan van een accountant worden verlangd dat hij verantwoording aflegt voor zijn handelen en mag hij geen drempels opwerpen. Hoewel klaagster vanwege de voorwaarden de assurance-opdracht niet heeft verstrekt, waardoor zij niet is gebonden aan de vrijwaringsclausule, neemt dat niet weg dat betrokkenen deze vrijwaringsclausule wel als (noodzakelijke) voorwaarde aan klaagster hebben voorgehouden. Naar het oordeel van de Accountantskamer hadden zij zich daarvan dienen te onthouden, omdat dit voorstel – indien aanvaard – zou hebben kunnen leiden tot (ontoelaatbare) druk op klaagster om van een klacht af te zien. Door zo te willen contracteren hebben betrokkenen gehandeld in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep (artikel 42 lid 1 sub b Wab). Het klachtonderdeel j. is hierom gegrond.

4.21. Gezien het voorgaande dienen de klachtonderdelen a. en b. niet-ontvankelijk te worden verklaard en de klachtonderdelen c. tot en met i. ongegrond. Het klachtonderdeel j. zal gegrond worden verklaard.

4.22. Nu de klacht (gedeeltelijk) gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkenen en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht in deze klachtzaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer van gewicht geacht dat betrokkenen toetsing door de tuchtrechter van hun handelen hebben willen bemoeilijken. Anderzijds is meegewogen dat betrokkenen niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

4.23. Op grond hiervan wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klachtonderdelen a. en b. niet-ontvankelijk;

verklaart de klachtonderdelen c. tot en met i. ongegrond;

verklaart het klachtonderdeel j. gegrond;

legt ter zake aan betrokkenen op de maatregel van

- **waarschuwing**;

verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkenen daarin zijn of waren ingeschreven;

verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkenen het door klagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagster vergoeden.

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. M. Aksu en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en drs. E. van Splunter RA en P. van de Streek AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 21 februari 2020.

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 de gronden van het beroep te bevatten en te zijn ondertekend.