

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 21/533 en 21/535 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 17 december 2021 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 25 maart 2021 ontvangen klachten met nummers 21/533 Wtra AK en 21/535 Wtra AK van

X B.V.

gevestigd te [plaats1]

K L A A G S T E R

advocaat: mr. L.H. Haarsma te Paterswolde

t e g e n

1. PROF. DR. Y1

en

2. Y2

beiden registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

B E T R O K K E N E N

advocaat: mr. J.F. Garvelink te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

1.2. De klachten zijn behandeld op de openbare zitting van 27 september 2021.

Klaagster heeft zich laten vertegenwoordigen door haar directeur [A] (verder: [A]) en haar advocaat. Betrokkenen zijn verschenen, bijgestaan door hun advocaat.

2. De feiten

2.1. [Y1] is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA en [Y2] is daarin ingeschreven sinds [datum].

2.2. [X] B.V. (verder: [X]) is een productiemaatschappij die zich bezighoudt met het produceren van films. In 2013 heeft [X] van de [stichting1] (verder: [stichting1]) een subsidie ontvangen voor de productie van de film [B]. Ook [productiefonds1] (verder: [productiefonds1]) heeft de productie gefinancierd.

Conform de voorwaarden die aan de subsidieverlening waren verbonden heeft [X] na de voltooiing van de filmproductie een aanvraag tot vaststelling van de financiering met een eindafrekening van de gemaakte productiekosten bij [stichting1] ingediend. Bij die eindafrekening heeft een accountant van het [accountantskantoor1] op 9 juli 2014 een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven. [X] heeft ook bij [productiefonds1] een eindafrekening ingediend.

2.3. Bij [stichting1] en [productiefonds1] ontstonden, na vergelijking van de onderbouwingen van de eindafrekeningen die door klaagster bij hen waren ingediend, twijfels over de juistheid van de eindafrekeningen. In 2019 heeft [stichting1] besloten de financiële afrekening van de film [B] te laten onderzoeken. Op 16 december 2019 heeft [stichting1] daartoe opdracht gegeven aan [adviesbureau1], het kantoor waar betrokkenen werkzaam zijn. Het onderzoek is uitgevoerd onder verantwoordelijkheid van [Y1]. [Y2] heeft hem daarbij geassisteerd.

2.4. Op 23 december 2019 heeft [Y1] [X] schriftelijk geïnformeerd over het feit dat zij van [stichting1] opdracht hebben gekregen om een forensisch onderzoek in te stellen naar de afrekeningen van de productie [B].

Op 17 maart 2020 hebben betrokkenen de concept-bevindingen van hun onderzoek aan klaagster voorgelegd. Klaagster heeft op 7 april 2020 op de concept-bevindingen gereageerd. Op 11 april 2020 heeft [Y1] een als definitief bestempeld rapport aan [stichting1] en [productiefonds1] verstuurd. [stichting1] heeft te kennen gegeven behoefte te hebben aan een aanvulling op het rapport, onder meer op het punt van de regelgeving. Naar aanleiding van dat verzoek is de status van het rapport van 11 april 2020 door [Y1] teruggebracht naar "concept". Dit is op 18 april 2020 aan klaagster meegedeeld. Zij had daar bezwaar tegen. [Y1] heeft vervolgens aan klaagster uitgelegd waarom hiertoe is besloten en heeft meermalen zijn excuses aangeboden vanwege het feit dat het rapport wellicht te snel een definitieve status had gekregen. Op 20 mei 2020 is een aangepast conceptrapport aan klaagster voorgelegd. Nadat klaagster een aantal aanvullende vragen had beantwoord en inzage had gegeven in de originele bankafschriften is op 29 juni 2020 een laatste conceptrapport aan klaagster voorgelegd. Zij heeft daarop op 5 augustus 2020 gereageerd. De opmerkingen zijn gedeeltelijk overgenomen.

Op 7 september 2020 is het definitieve rapport aan [stichting1] en [productiefonds1] uitgebracht.

3. De klacht

3.1. Betrokkenen hebben volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels. Klaagster verwijt betrokkenen het volgende:

- a. de rationaliteit en het doel van het onderzoek en het normenkader ontbreken;
- b. [Y1] kent de directrice van [productiefonds1] persoonlijk en daarom had hij de opdracht niet mogen accepteren. Het beginsel van professionaliteit is geschonden;
- c. klaagster vermoedt dat het werkelijke doel van [stichting1] en [productiefonds1] was om klaagsters imago te beschadigen door haar in een negatief daglicht te stellen. Het accepteren van een opdracht zonder rationeel doel is niet integer;
- d. de in het rapport gekozen bewoordingen duiden erop dat er bij het opstellen van het rapport sprake is geweest van onvoldoende objectiviteit. Betrokkenen lijken niet neutraal tegenover beide partijen te staan. Het rapport bevat negatieve kleuringen;
- e. er zijn drie rapporten definitief opgemaakt met onverklaarbare verschillen. Het concept is niet voorgelegd aan [accountantskantoor1]. Ook zijn niet alle stukken die klaagster heeft aangereikt bij het onderzoek betrokken;
- f. betrokkenen hebben het rapport definitief gemaakt voordat klaagster is gehoord. Daardoor hebben zij jegens klaagster onzorgvuldig gehandeld en hebben zij het beginsel van hoor en wederhoor geschonden. Betrokkenen hebben bij de door hen opgestelde rapportage geen van de 36 door klaagster bij haar reactie gevoegde bijlagen betrokken. Betrokkenen hebben ook het cruciale door klaagster aan hen ter beschikking gestelde "[dossier1]" niet bij hun rapportage betrokken.

4. De beoordeling

4.1. Het handelen en/of nalaten waarop de klachten betrekking hebben moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.2. Klaagster heeft op de zitting een aantal nieuwe klachtonderdelen naar voren gebracht. Een goede procesorde brengt met zich dat betrokkenen tijdig van de omvang van de klacht op de hoogte zijn, zodat zij de gelegenheid hebben om hun verweer op de klacht voor te bereiden. Aangezien klaagster de nieuwe klachtonderdelen eerst op de zitting naar voren heeft gebracht, hebben betrokkenen geen gelegenheid gehad om hun verweer daarop in te richten. Bovendien valt niet in te zien waarom klaagster haar oorspronkelijke klacht niet eerder met de nieuwe klachtonderdelen had kunnen aanvullen of uitbreiden. Het eerst ter zitting indienen van nieuwe klachtonderdelen is naar het oordeel van de Accountantskamer in strijd met een goede procesorde, zodat zij die klachtonderdelen niet in behandeling zal nemen.

4.3. De klaagschriften zijn gericht tegen zowel [Y1] als [Y2]. In het verweerschrift hebben betrokkenen betoogd dat [Y1], en niet [Y2], de tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid voor het rapport draagt. Deze heeft immers de opdracht aangenomen en het rapport ondertekend.

De Accountantskamer volgt betrokkenen niet in dit betoog. Beiden hebben aan het onderzoek en het rapport gewerkt en niet valt in te zien waarom alleen [Y1] daarvoor in tuchtrechtelijk opzicht verantwoordelijk zou zijn.

Klachtonderdeel a: de rationaliteit en het doel van het onderzoek en het normenkader ontbreken.

4.4. Klaagster stelt dat de rationaliteit van het onderzoek ontbreekt. Zij heeft daartoe aangevoerd dat er geen financieel belang was voor het doen van dit onderzoek, omdat de subsidie van [stichting1] en de co-financiering door [productiefonds1] volledig waren terugbetaald. Verder heeft zij aangevoerd dat voor een forensisch onderzoek aanleiding kan zijn als er een vermoeden is van fraude, maar daarvan is volgens klaagster geen sprake.

4.5. De Accountantskamer kwalificeert het onderzoek dat betrokkenen hebben uitgevoerd als een persoonsgericht onderzoek als bedoeld in de NBA Handreiking 1112 "Persoonsgerichte onderzoeken". Bij een dergelijk onderzoek zijn het functioneren, handelen of nalaten van een (rechts)persoon object van onderzoek. Het is niet zo dat een persoonsgericht onderzoek alleen zou kunnen worden uitgevoerd als er sprake is van een financieel belang bij het onderzoek of van (een vermoeden van) fraude. Ook andere kwesties kunnen voorwerp van onderzoek zijn. In het voorliggende geval hadden [stichting1] en [productiefonds1] enkele vragen over de eindafrekening van de film [B]. Zij wilden onder meer weten of de in de eindafrekening opgenomen kosten een directe relatie hebben met de vervaardiging van deze film. [stichting1] heeft betrokkenen in verband daarmee gevraagd antwoorden te geven op een aantal vragen en dat hebben betrokkenen gedaan. Dat de subsidies inmiddels door klaagster waren terugbetaald stond niet in de weg aan het onderzoek.

4.6. Met betrekking tot de stelling dat zowel het doel als het normenkader ontbreken overweegt de Accountantskamer als volgt.

Zowel in de hiervoor onder 2.4. genoemde brief van 23 december 2019 als in de rapportage hebben betrokkenen in voldoende mate beschreven wat de aanleiding/achtergrond van het onderzoek is. De vragen die hen door de opdrachtgever zijn gesteld zijn opgenomen in de alinea's met de kopjes "Doel van het onderzoek" en "Doelstelling en scope van het onderzoek". Klaagsters betoog dat niet is opgenomen wat het onderzoeksdoel is, faalt dan ook.

Klaagster heeft gesteld dat het normenkader dat betrokkenen hebben gegeven niet specifiek genoeg is en niet inzichtelijk maakt wat het onderzoeksdoel is. In de vorengenoemde brief van 23 december 2019 heeft [Y1] met betrekking tot het normenkader het volgende geschreven:

“Het normenkader voor de uitvoering van een financieel forensisch onderzoek door accountants wordt gevormd door de regelgeving die is uitgevaardigd door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (verder: NBA). In het bijzonder wordt deze opdracht uitgevoerd als een “Overige Opdracht” conform Handreiking 1111. Tevens worden bij de uitvoering van deze opdracht elementen van Handreiking 1112 ‘Persoonsgerichte onderzoeken’ en van Handreiking 1127 ‘Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen’ in acht genomen.”

Op bladzijde 4 van het onderzoeksrapport van 7 september 2020 staat met betrekking tot het toepasselijke normenkader onder meer het volgende:

“1.2 Normenkader

Tijdens het onderzoek is het navolgende normenkader gehanteerd.

Naar het oordeel van de Accountantskamer is daarmee voldoende gespecificeerd welk normenkader op de het onderzoek van toepassing is.

De bedoeling van een normenkader is niet om inzichtelijk te maken wat het onderzoeksdoel is, maar om aan te geven aan de hand van welke normen het onderzoek is uitgevoerd.

De conclusie is dat klachtonderdeel a. ongegrond is.

Klachtonderdeel b: [Y1] kent de directrice van [productiefonds1] persoonlijk en daarom had hij de opdracht niet mogen accepteren. Het beginsel van professionaliteit is geschonden.

4.7. Klaagster heeft haar standpunt onderbouwd door te stellen dat de directrice van [productiefonds1] bij [Y1] een cursus heeft gevolgd en hij aan haar persoonlijk het diploma heeft uitgereikt.

[Y1] heeft daartegen ingebracht dat zijn aandeel in de opleiding van 24 dagdelen bestond uit vier dagdelen college geven, dat hij aan meer dan 1.000 studenten college heeft gegeven en hij de diploma-uitreiking heeft gedaan in zijn functie van opleidingsdirecteur. Van een persoonlijk contact met de directrice is geen sprake geweest. [Y2] kende haar niet en bij het opstellen van het rapport werd het vierogenprincipe gehanteerd, dat wil zeggen dat een kantorgenoot van betrokkenen meelas.

4.8. De Accountantskamer stelt voorop dat dit verwijt niet zozeer betrekking heeft op het fundamentele beginsel van professionaliteit, maar op het beginsel van objectiviteit (artikel 11 VGBA).

4.9. Het feit dat [Y1] en de directrice van [productiefonds1] elkaar kennen kan mogelijk een bedreiging van het fundamentele beginsel van objectiviteit opleveren. Dit beginsel bepaalt namelijk dat een accountant zich bij zijn professionele oordeelsvorming niet ongepast laat beïnvloeden.

De Accountantskamer is evenwel van oordeel dat het feit dat [Y1] gedurende vier dagdelen een college heeft verzorgd waaraan de directrice van [productiefonds1] heeft deelgenomen en het feit dat hij haar een diploma heeft uitgereikt, onvoldoende aanleiding vormen om aan te nemen dat sprake was van een bedreiging van zijn objectiviteit. Klachtonderdeel b. is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel c: klaagster vermoedt dat het werkelijke doel van [stichting1] en [productiefonds1] was om klaagsters imago te beschadigen door haar in een negatief

daglicht te stellen. Het accepteren van een opdracht zonder rationeel doel is niet integer.

4.10. Zoals bij klachtonderdeel a. al is geoordeeld, is van een onderzoek zonder rationeel doel geen sprake nu [stichting1] aan [adviesbureau1] de opdracht heeft gegeven om een aantal voor haar relevante vragen te onderzoeken. De omstandigheid dat klaagster zelf vindt dat voor een dergelijk onderzoek geen aanleiding was maakt dat niet anders. Dat [stichting1] en [productiefonds1] de bedoeling hadden de reputatie van klaagster te beschadigen is door klaagster niet aannemelijk gemaakt.

Klachtonderdeel c. is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel d: de in het rapport gekozen bewoordingen duiden erop dat er bij het opstellen van het rapport sprake is geweest van onvoldoende objectiviteit.

Betrokkenen lijken niet neutraal tegenover beide partijen te staan. Het rapport bevat negatieve kleuringen.

4.11. Volgens klaagster is het fundamentele beginsel van objectiviteit niet nageleefd, waardoor de waarheidsvinding is gefrustreerd. Betrokkenen hebben gesteld dat zij met de door hen gebruikte bewoordingen juist hebben geprobeerd voorzichtig en neutraal te formuleren. De in het rapport opgenomen formuleringen zijn volgens hen gebruikelijk in dit soort persoonsgerichte onderzoeken.

4.12. De Accountantskamer stelt voorop dat klaagster zich op geen enkel punt inhoudelijk tegen het rapport van 7 september 2020 verzet. Dit klachtonderdeel komt er derhalve op neer dat klaagster de Accountantskamer vraagt om te beoordelen of uit de gebruikte bewoordingen, zonder in te gaan op de juistheid daarvan, blijkt dat betrokkenen hun opdracht niet objectief, dat wil zeggen met vooringenomenheid, hebben uitgevoerd. De Accountantskamer is van oordeel dat de door betrokkenen gebruikte bewoordingen niet zodanig zijn dat daaruit kan worden afgeleid dat zij bij de uitvoering van hun opdracht vooringenomen zijn geweest. Klaagster heeft haar stelling derhalve niet aannemelijk gemaakt.

Klachtonderdeel d. is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel e: er zijn drie rapporten definitief opgemaakt met onverklaarbare verschillen. Het concept is niet voorgelegd aan [accountantskantoor1]. Ook zijn niet alle stukken die klaagster heeft aangereikt bij het onderzoek betrokken.

4.13. Uit de gedingstukken is gebleken dat betrokkenen drie conceptrapporten hebben opgesteld. Het eerste concept is op 11 april 2020 omgezet in een definitief rapport. [stichting1] had echter nog aanvullende vragen die betrokkenen dusdanig zinvol achtten dat zij de status van het rapport weer hebben teruggebracht naar "concept". Klaagster is hiervan op de hoogte gebracht en haar directeur [A] en [Y1] hebben hierover uitvoerig gecorrespondeerd. [Y1] heeft voor de gang van zaken zijn excuses aangeboden en [A] gegarandeerd dat aan de rechtspositie van klaagster niet zou worden getornd. Hierna zijn nog twee conceptrapporten gemaakt, die uiteindelijk hebben geleid tot het eindrapport van 7 september 2020. Het verwijt dat er drie rapporten definitief zijn gemaakt ontbeert dan ook feitelijke grondslag.

4.14. De stelling dat sprake is van rapporten 'met steeds weer verschillen die onverklaarbaar zijn' is door klaagster op de zitting als volgt toegelicht. In het rapport van april 2020 is beschreven dat klaagster goed aan het onderzoek heeft meegewerkt, dat alle vragen zijn beantwoord en dat de onderzoekers geen twijfel hebben dat de verantwoorde diensten of leveringen hebben plaatsgevonden. Vervolgens wilden [stichting1] en [productiefonds1] dat er nog een aantal aanvullende zaken zouden worden uitgezocht. Over welke zaken het zou gaan is klaagster nooit

geïnformeerd. Hoewel de reikwijdte van het onderzoek volgens [Y1] niet zou zijn aangepast, zien de vervolgrapporten er heel anders uit. Ze zijn veel omvangrijker, de opdracht is anders geformuleerd en de positieve passages over de medewerking door klaagster zijn verdwenen. Ook is de verspreidingskring gewijzigd, zonder dat dit met klaagster is besproken. Klaagster vindt deze gang van zaken klachtwaardig.

4.15. De Accountantskamer overweegt het volgende. Dat sprake is van verschillen tussen de conceptrapporten is inherent aan de door betrokkenen gehanteerde werkwijze waarbij zowel [stichting1] en [productiefonds1] als klaagster de gelegenheid hebben gekregen om te reageren op de concepten. De reacties van [stichting1] hebben ertoe geleid dat het rapport anders is ingedeeld en omvangrijker is geworden. In het rapport is in vraagstelling 2 van de doelstelling een wijziging doorgevoerd. Deze luidt in het definitieve rapport als volgt: 'Het doen van een onderzoek naar de afrekening van de film "[B]" en het scheppen van duidelijkheid ten aanzien van de verschillen die bestaan tussen de onderbouwingen van de eindafrekening die naar [stichting1] en naar [productiefonds1] zijn gestuurd resulterend in de initiële onderzoeksbevindingen'.

De onderstreepte zinsnede was in de eerste twee concepten niet opgenomen, maar wel in het concept van juni 2020, dat aan klaagster is toegestuurd. Als het al zo zou zijn dat de opdracht daarmee is gewijzigd, dan heeft klaagster dat kunnen zien en heeft zij daarop kunnen reageren.

In paragraaf 5.1 van Handreiking 1112 is vastgelegd dat degene wiens functioneren, handelen en nalaten wordt onderzocht niet de mogelijkheid heeft om via de opdrachtformulering het onderzoek te beïnvloeden. Het is mede daarom dat hoor en wederhoor dient te worden toegepast. Dat hebben betrokkenen gedaan door klaagster de conceptrapporten voor te leggen.

De kring van verspreiding is meermalen gewijzigd. Ook deze wijziging was al in de concepten opgenomen, zodat klaagster hiervan kennis kon nemen.

Dat er passages uit eerdere versies van het rapport zijn verdwenen waarin de houding van en medewerking door klaagster als positief is beschreven moge zo zijn. Dat impliceert naar het oordeel van de Accountantskamer echter niet dat betrokkenen willens en wetens hebben geprobeerd klaagster in een kwaad daglicht te stellen. Dat heeft klaagster in elk geval niet aannemelijk gemaakt.

4.16. Het betoog van klaagster dat betrokkenen ook hoor en wederhoor hadden moeten toepassen ten aanzien van [accountantskantoor1] slaagt niet. De door [accountantskantoor1] uitgevoerde werkzaamheden vormden immers geen object van onderzoek. Betrokkenen hoefden de conceptrapporten dan ook niet aan [accountantskantoor1] voor te leggen.

4.17. Tot slot heeft klaagster gesteld dat betrokkenen hebben geweigerd om door haar aangereikte stukken bij het onderzoek te betrekken. Het gaat klaagster om haar reactie op het conceptrapport die zij op 5 augustus 2020 naar betrokkenen heeft gestuurd en het zogenaamde [dossier1]. De brief van 5 augustus 2020 bevat 103 opmerkingen bij het conceptrapport en 36 bijlagen. Betrokkenen hebben betoogd dat zij wel degelijk alle stukken hebben bekeken. De 36 bijlagen achtten zij echter niet relevant voor hun bevindingen. [Y1] heeft om die reden het verzoek van klaagster afgewezen om alle bijlagen aan het eindrapport te hechten. Aan het eindrapport is een bijlage gehecht waarin per opmerking is opgenomen waarom deze niet in het eindrapport is verwerkt.

Verder hebben betrokkenen aangevoerd dat zij het [dossier1] in hun onderzoek hebben betrokken en dat de bestudering daarvan ook tot een aantal in het eindrapport opgenomen bevindingen heeft geleid.

Betrokkenen hebben dit subklachtonderdeel derhalve onderbouwd betwist. Klaagster heeft daar niets tegenin gebracht. Het niet een-op-een overnemen van alle door klaagster gemaakte opmerkingen impliceert niet dat betrokkenen hieraan ten onrechte voorbij zijn gegaan. Hieruit volgt dat ook dit verwijt geen doel treft.

Klachtonderdeel e. is ongegrond.

Klachtonderdeel f: betrokkenen hebben het rapport definitief gemaakt voordat klaagster is gehoord. Daardoor hebben zij jegens klaagster onzorgvuldig gehandeld en hebben zij het beginsel van hoor en wederhoor geschonden. Betrokkenen hebben bij de door hen opgestelde rapportage geen van de 36 door klaagster bij haar wederhoorreactie gevoegde bijlagen betrokken. Betrokkenen hebben het cruciale door klaagster aan hen ter beschikking gestelde "[dossier1]" niet bij hun rapportage betrokken.

4.18. Voor zover klaagster met dit klachtonderdeel bedoeld zou hebben dat het beginsel van hoor en wederhoor is geschonden overweegt de Accountantskamer het volgende.

Betrokkenen hebben stukken opgevraagd bij klaagster en zijn meerdere keren bij haar op locatie geweest. Ook hebben zij gesproken met de heer [A]. Betrokkenen hebben alle conceptrapporten voor commentaar aan klaagster voorgelegd en klaagster heeft ook op alle concepten gereageerd. Alleen het eindrapport van 7 september 2020 is niet meer voor commentaar aan klaagster voorgelegd, maar dat is inherent aan het karakter van een eindrapport.

Voor zover dit klachtonderdeel betrekking heeft op het niet in het rapport noemen van door klaagster opgestuurde bijlagen en het niet betrekken van het [dossier1] bij het onderzoek, heeft dit klachtonderdeel naast hetgeen hiervoor al besproken en overwogen is, geen zelfstandige betekenis meer.

Klachtonderdeel f. is daarom in zijn geheel ongegrond.

4.19. Gelet op de voorgaande overwegingen is de klacht in zijn geheel ongegrond.

5. De beslissing

De Accountantskamer:

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. A.M. van Amsterdam en mr. I.F. Clement (rechterlijke leden) en P. Mansvelter RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. P.A.M. Spreuwenberg, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 17 december 2021.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van 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 moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.