

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 23/191 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 16 juni 2023 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 20 januari 2023 ontvangen klacht met nummer 23/191 Wtra AK van

1. **X1**

wonende te [plaats1]

2. **X2**

wonende te [plaats2]

### **KLAGERS**

advocaten: mr. E.L. Zetteler en mr. W.B. Fonville te Utrecht

t e g e n

**Y**

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats3]

### **BETROKKE NE**

#### **1. De procedure**

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 17 april 2023. Klager 1 is verschenen, bijgestaan door zijn advocaten. Klager 2 is niet verschenen. Betrokkene is ook verschenen.

#### **2. De uitspraak samengevat**

*Waarover gaat deze zaak?*

2.1. Betrokkene heeft onderzoek gedaan naar en een “Report of factual finding” uitgebracht over financiële transacties van klagers gedurende de periode van februari 2018 tot mei 2022. In het rapport wordt geconcludeerd dat sprake is van onrechtmatige transacties. Volgens klagers is dit rapport niet juist tot stand gekomen.

*De beslissing van de Accountantskamer*

2.2. De klacht is gegrond. Betrokkene krijgt de maatregel opgelegd van tijdelijke doorhaling voor de duur van drie maanden. Het rapport is geen rapport van feitelijke bevindingen, maar een persoonsgericht onderzoek. Betrokkene heeft ten onrechte geen toepassing gegeven aan het beginsel van hoor en wederhoor, waardoor het rapport geen deugdelijke grondslag heeft. Ook heeft betrokkene met zijn rapport de objectieve waarheidsvinding belemmerd en heeft hij ten onrechte geen oog gehad voor de bedreiging van zijn objectiviteit.

#### **3. De feiten**

3.1. Betrokkene is sinds 1997 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA.

3.2. Klagers zijn aandeelhouders en bestuurders (geweest) van [BV1] (hierna: [BV1]). [BV1] bood een digitaal handelsplatform aan waarop klanten hun vorderingen konden verkopen.

3.3. [Ltd1] (hierna: [Ltd1]) heeft in 2018 een converteerbare geldlening aan [BV1] verstrekt. In de overeenkomst van geldlening is opgenomen dat zonder toestemming van [Ltd1] de financiële voorwaarden van bestuurders en werknemers van [BV1] niet mogen worden gewijzigd voor zover daarmee een bedrag van meer dan € 100.000 is gemoeid. Dit geldt ook voor transacties of overeenkomsten met aandeelhouders en bestuurders van [BV1] of aan hen gelieerde partijen.

3.4. Op 31 december 2021 is deze geldlening geconverteerd in aandelen. [Ltd2] (hierna: [Ltd2]), een aan [Ltd1] gelieerde partij, heeft een aandelenbelang van 51,3% in [BV1] gekregen. Klagers zijn hierdoor minderheidsaandeelhouders geworden.

3.5. [Ltd2] en [Ltd1] hebben zich richting [BV1] laten vertegenwoordigen door de heer [A].

3.6. Op 29 april 2022 hebben klagers aan onder andere [A] bericht dat zij zullen aftreden als bestuurders van [BV1].

3.7. Op 9 mei 2022 heeft betrokkene aan [Ltd1] de opdracht bevestigd voor het onderzoek naar de financiële transacties van klager 1 en van zijn medewerkers bij [BV1] gedurende de periode van februari 2018 tot mei 2022.

3.8. Betrokkene heeft op 10 mei 2022 per e-mail aan klager 1 verzocht om informatie te verstrekken ten behoeve van het onderzoek. Betrokkene heeft onder andere gevraagd om zijn arbeidsovereenkomst, een maandelijks overzicht van zijn salaris en maandelijks overzichten van zijn creditcarduitgaven en overige uitgaven.

3.9. Klagers zijn op 16 mei 2022 afgetreden als bestuurders van [BV1]. De heren [B] en [A] zijn door [Ltd2] benoemd als opvolgende bestuurders.

3.10. Klager 1 heeft de gevraagde informatie niet aan betrokkene verstrekt. Betrokkene heeft informatie ontvangen van de accountant van [BV1].

3.11. Betrokkene heeft op 19 september 2022 een "Report of factual finding" (hierna: het rapport) uitgebracht. In het rapport staat – voor zover van belang – het volgende:

***"(...) Report of factual finding***

*To: The directors of [BV1] at [plaats1]*

***Engagement***

*We have performed agreed upon procedures with respect to [BV1]. The engagement has been agreed with you and aims the investigation of salary and expenses and all financial transactions by the former CEO (Mr [X1]) and his associates of the company [BV1] at [plaats1] during the period February, 2018 to May, 2022. The agreed upon procedures have been agreed with the intended users, being the directors of [BV1]. The terms of the engagement are described in our engagement letter dated May 9, 2022.*

***Responsibilities***

*It is your responsibility to determine whether the agreed upon procedures are sufficient and appropriate for the purpose described above.*

*We conducted our work in accordance with Dutch Standard 4400N, 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden' (Engagements to perform agreed upon procedures). During the performance of this engagement we have complied with the Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA, Dutch Code of Ethics).*

***Restriction on use and distribution***

*This report takes into account the expectations of the intended users. Therefore, this report is intended solely for the directors of [BV1]. Our report should not be distributed to any other parties without our prior consent, unless required by law.*

(...)

## **1 Executive summary**

*Following our investigation we concluded that a number of payments made by [BV1] to or for Mr [X1] or his associates are unauthorized and without the written consent of lender [LTD1] Nominees Limited.*

(...)"

3.12. Betrokkene heeft dit rapport niet aan klagers gestuurd, ook niet nadat klagers verschillende malen om toezending hadden verzocht.

3.13. Op 30 september 2022 heeft [BV1] al haar mogelijke vorderingen op haar voormalige bestuurders, waaronder klagers, gecedeerd aan [Ltd3] (hierna: [Ltd3]).

3.14. [BV1] is op [datum] in staat van faillissement verklaard.

3.15. De advocaat van [Ltd3] heeft op 24 oktober 2022 het rapport naar klagers gestuurd en hen hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor een bedrag van € 494.593.

3.16. [Ltd3] heeft klagers op 31 oktober 2022 gedagvaard en gevorderd dat zij hoofdelijk zullen worden veroordeeld tot betaling van € 494.593. In de dagvaarding wordt ter onderbouwing van deze vordering verwezen naar het rapport.

## **4. De klacht**

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

4.2. Klagers verwijten betrokkene het volgende:

a. betrokkene heeft geen hoor en wederhoor toegepast, terwijl het rapport kwalificeert als een persoonsgericht onderzoek;

b. betrokkene heeft NBA-Handreiking 1127 niet nageleefd;

c. betrokkene heeft Standaard 4400N niet nageleefd;

d. betrokkene heeft geen oog gehad voor de belangenverstremming tussen de opdrachtgevers en de beoogd gebruikers van het rapport en de daaruit volgende bedreiging voor de objectiviteit;

e. het rapport bevat feitelijke onjuistheden, ontbeert een deugdelijke grondslag en belemmert de objectieve waarheidsvinding.

## **5. De beoordeling**

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

5.2. De klachtonderdelen a, b, c en e hebben betrekking op de wijze waarop betrokkene het rapport heeft opgesteld. Gelet op deze onderlinge samenhang zullen deze klachtonderdelen gezamenlijk worden behandeld.

*Klachtonderdelen a, b, c en e: het niet toepassen van hoor en wederhoor bij een persoonsgericht onderzoek, het niet naleven van NBA-Handreiking 1127 en Standaard 4400N, het rapport bevat feitelijke onjuistheden, ontbeert een deugdelijke grondslag en belemmert de objectieve waarheidsvinding*

5.3. Klagers hebben in dit verband aangevoerd dat betrokkene zijn rapport niet overeenkomstig Standaard 4400N heeft opgesteld, omdat hij daarin onder meer heeft geconcludeerd dat sprake is geweest van onrechtmatige betalingen aan klagers. Volgens klagers kwalificeert het rapport als een persoonsgericht onderzoek in de zin van NBA-Handreiking 1112, omdat de betrokkenheid en handelingen van klagers onderwerp van het onderzoek zijn. Het rapport berust niet op een deugdelijke grondslag, omdat betrokkene onder andere geen invulling heeft gegeven aan de

verplichting tot hoor en wederhoor. Klagers hebben daarnaast aangevoerd dat het rapport de objectieve waarheidsvinding belemmert en feitelijke onjuistheden bevat. De bevindingen zijn naar hun stelling geen logisch gevolg van de beschikbare stukken. Klagers hebben er daarbij op gewezen dat de salarisverhogingen waren overeengekomen met [Ltd1], dat er verklaringen aanwezig zijn voor de door betrokkene gestelde ongeautoriseerde betalingen en dat de creditcarduitgaven geen privé-uitgaven betroffen. Enkel een bedrag van € 77,01 is per abuis op de zakelijke creditcard van klager 1 geboekt. Verder hebben klagers naar voren gebracht dat op voorhand duidelijk was dat er een geschil bestond tussen klagers en [Ltd1] en dat het rapport zou worden gebruikt voor de beslechting van dit geschil. Zij hebben daarbij gewezen op hun aftreden als bestuurders van [BV1] en het feit dat het onderzoek gericht was op door klagers onttrokken gelden. Daarom had betrokkene volgens klagers ook toepassing moeten geven aan de bepalingen in NBA-Handreiking 1127, wat hij niet heeft gedaan.

5.4. Betrokkene heeft geen verweerschrift ingediend, maar op de zitting verklaard dat zijn rapport niet de schoonheidsprijs verdient. Hij heeft geen hoor en wederhoor toegepast. Hij heeft ingeschat dat dit niet nodig was, omdat het onderzoek alleen om feiten ging. Ook had hij geen contactgegevens van klagers. Betrokkene heeft daarnaast verklaard dat hij bij het opstellen van zijn rapport geen rekening heeft gehouden met de NBA-Handreikingen 1112 en 1127. Daarbij heeft hij erop gewezen dat hij dit soort werkzaamheden normaal gesproken niet uitvoert.

5.5. De Accountantskamer stelt allereerst vast dat betrokkene in zijn rapport heeft vermeld dat Standaard 4400N (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden) van toepassing is, maar dat hij zijn rapport niet in overeenstemming met deze standaard heeft opgesteld. Betrokkene heeft namelijk in zijn rapport een conclusie getrokken met betrekking tot "onrechtmatigheid van de betalingen aan klagers", wat ziet op het object in zijn totaliteit. Het trekken van een dergelijke conclusie past niet in een rapport van feitelijke bevindingen, omdat een accountant daarin alleen rapporteert over de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden en geen oordeel geeft of conclusies trekt over het object in zijn totaliteit.[1] Ook is betrokkene niet in overleg met de beoogde gebruikers (waartoe ook klagers behoren) gekomen tot specifieke werkzaamheden en uitgangspunten die voor de opdracht gelden.[2] Betrokkene heeft klager 1 wel op de hoogte gesteld van zijn werkzaamheden, maar hij heeft zijn werkzaamheden niet met klager 1 afgestemd. Klager 2 is door betrokkene in het geheel niet op de hoogte gebracht van het onderzoek. Gelet hierop is het rapport niet in overeenstemming met het bepaalde in Standaard 4400N opgemaakt.

5.6. Wat daar van zij, naar het oordeel van de Accountantskamer moet het rapport van betrokkene worden aangemerkt als een persoonsgericht onderzoek, zoals bedoeld in NBA-Handreiking 1112 (Persoonsgerichte onderzoeken). Onder eenpersoonsgericht onderzoek wordt verstaan de aan een accountant verleende opdracht waarvan het object bestaat uit het functioneren, handelen of nalaten van handelen van een (rechts)persoon, voor de uitvoering waarvan werkzaamheden met een verifiërend karakter worden verricht, onder andere bestaande uit het verzamelen en analyseren van al dan niet financiële gegevens en het rapporteren van de uitkomsten. Omdat betrokkene de opdracht had om het salaris, de onkosten en alle financiële transacties van klager 1 en zijn medewerkers (waaronder klager 2) met [BV1] gedurende een bepaalde periode te onderzoeken, was sprake van een onderzoek dat was gericht op het handelen van klagers.

5.7. NBA-Handreiking 1112 schrijft voor dat bij de uitvoering van een persoonsgericht onderzoek de personen op wie het onderzoek is gericht in beginsel moeten worden gehoord.[3] Door het horen wordt deze personen de mogelijkheid geboden om informatie te verschaffen voordat de resultaten aan de opdrachtgever worden gerapporteerd. Als het horen van een persoon achterwege is gebleven, berust het rapport niet op een deugdelijke grondslag, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden die het achterwege laten van het horen rechtvaardigen.[4]

5.8. Vaststaat dat betrokkene klagers niet in de gelegenheid heeft gesteld om te worden gehoord. Betrokkene heeft geen bijzondere omstandigheden naar voren gebracht op grond waarvan hij van het horen had mogen afzien. Betrokkene heeft op de zitting in dit verband desgevraagd verklaard dat hij achteraf inziet dat hij te gemakkelijk over het beginsel van hoor en wederhoor is heen gestapt. Gelet hierop moet worden geconcludeerd dat het rapport geen deugdelijke grondslag heeft, zodat aan de inhoud daarvan geen waarde kan worden gehecht. Een inhoudelijk beoordeling van het rapport is daarom niet nodig.

5.9. Verder wordt overwogen dat ook NBA-Handreiking 1127 (Opdracht uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële geschillen) van toepassing is op de door betrokkene uitgevoerde werkzaamheden. Uit de opdracht zelf, namelijk het onderzoeken van alle transacties tussen klagers en [BV1], volgt immers al dat er sprake was van een (potentieel) geschil tussen klagers en [BV1] en/of [Ltd1]. Daar komt nog bij dat klagers op 29 april 2022, dus nog voor de aanvaarding van de opdracht, al aan [Ltd1] te kennen hebben gegeven dat zij hun functie als bestuurders van [BV1] zouden neerleggen, wat zij uiteindelijk op 16 mei 2022 ook hebben gedaan. Betrokkene heeft in dit verband op de zitting verklaard dat het hem niet gelijk bij de aanvaarding van de opdracht, maar wel in de loop van zijn onderzoek duidelijk is geworden dat er sprake was van een geschil tussen klagers en [BV1]. Ook werd het hem gedurende het onderzoek duidelijk dat [BV1] het rapport wilde gebruiken in een civiele procedure tegen klagers.

5.10. Een NBA-Handreiking bevat nadere aanwijzingen voor de uit te voeren werkzaamheden. Van een accountant wordt verwacht dat hij kennis neemt van deze aanwijzingen en dat hij deze overweegt voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit de wet- en regelgeving die nader zijn behandeld in de aanwijzingen.

5.11. In NBA-Handreiking 1127 wordt het toepassen van hoor en wederhoor van belang geacht om tot een deugdelijke grondslag van het rapport te komen. Daarnaast moet de accountant in zijn rapport – onder andere – vermelden of sprake is van een partijstandpunt, op welke informatie hij zich heeft gebaseerd en of deze volledig is, hoe betrouwbaar deze informatie is en welke beperkingen er in de ontvangen informatie zitten die relevant kunnen zijn voor de objectieve waarheidsvinding.[5]

5.12. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene deze aanwijzingen uit NBA-Handreiking 1127 niet heeft opgevolgd. Betrokkene heeft, zoals hiervoor al is overwogen, ten onrechte geen hoor en wederhoor toepast en hij heeft in zijn rapport niet vermeld dat hij uitsluitend het standpunt van [BV1] heeft weergegeven. Ook heeft hij aannames en vermoedens gepresenteerd als feiten, zonder dat hij deze heeft onderzocht. Betrokkene is verder te stellig geweest, doordat hij geen duidelijke voorbehouden of beperkingen in de uitkomsten heeft weergegeven. Door het woord *conclusie* te gebruiken heeft hij bovendien een mate van zekerheid gesuggereerd die

niet op een deugdelijke grondslag berust. Door op deze wijze te rapporteren heeft betrokkene de objectieve waarheidsvinding belemmerd.

5.13. Uit het voorgaande volgt dat betrokkene bij het opstellen van zijn rapport het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid niet heeft nageleefd. De klachtonderdelen a, b, c en e zijn gegrond.

*Klachtonderdeel d: geen oog voor bedreiging objectiviteit*

5.14. Klagers hebben ten aanzien van dit klachtonderdeel naar voren gebracht dat betrokkene geen oog heeft gehad voor de bedreiging van zijn objectiviteit. Daarbij hebben zij erop gewezen dat betrokkene zich niet bewust is geweest van de verschillende petten die de opdrachtgever en de beoogd gebruikers hebben. Ook heeft hij geen acht geslagen op de onderliggende meningsverschillen en heeft hij naar stelling van klagers een eenzijdig onderzoek uitgevoerd. Betrokkene had zich volgens klagers niet mogen baseren op eenzijdig verkregen informatie.

5.15. De Accountantskamer overweegt dat het fundamentele beginsel van objectiviteit inhoudt dat een accountant zich niet ongepast mag laten beïnvloeden en niet ongepast op derden, technologie of andere factoren mag vertrouwen.[6] In de toelichting hierop staat vermeld dat een accountant elke situatie die hem ongepast beïnvloedt moet vermijden. Ook mag een accountant niet ongepast steunen op derden, technologie en andere factoren. Dit betekent dat een accountant zichzelf steeds de vraag moet stellen of, en zo ja in hoeverre, hij gepast kan steunen op het oordeel van anderen, op informatie afkomstig van anderen (bijvoorbeeld van de cliënt of de eigen organisatie) of op geautomatiseerde systemen (technologie). Door zonder meer af te gaan op wat anderen aanreiken of op wat een geautomatiseerd systeem oplevert, kan immers ook sprake zijn van ongepaste beïnvloeding.

5.16. Van een accountant wordt verder verwacht dat hij omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan een fundamenteel beginsel identificeert en beoordeelt en dat hij in verband daarmee een toereikende maatregel neemt die ertoe leidt dat hij zich aan de fundamentele beginselen houdt. De accountant dient deze bedreiging, zijn beoordeling daarvan, de toepaste maatregel en zijn conclusie vast te leggen.[7]

5.17. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft betrokkene ten onrechte niet onderkend dat zijn objectiviteit mogelijk werd bedreigd. Betrokkene heeft zijn rapport immers uitsluitend gebaseerd op informatie die hij van zijn opdrachtgever had ontvangen, waarbij hij zich niet heeft afgevraagd of deze eenzijdig verkregen informatie wel geschikt was om zijn onderzoek op te baseren. Doordat betrokkene niet heeft onderkend dat zijn objectiviteit mogelijk werd bedreigd, heeft hij ook geen maatregel getroffen om deze mogelijke bedreiging weg te nemen. Door zo te handelen heeft betrokkene gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van objectiviteit. Het klachtonderdeel is daarom gegrond.

5.18. De klacht zal in al haar onderdelen gegrond worden verklaard.

## **6. De maatregel**

6.1. Omdat de klacht gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van drie maanden is passend en geboden. Hierbij is in aanmerking genomen dat betrokkene de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldig en objectiviteit niet heeft nageleefd. Ook is meegewogen dat betrokkene tijdens zijn onderzoek zich al bewust is geworden van het geschil tussen [BV1] en klagers en dat hij desondanks geen acht heeft geslagen op de aanwijzingen in NBA-Handreiking 1127. Daarbij heeft betrokkene zich ook niet gerealiseerd dat hij niet klakkeloos mocht afgaan op de informatie die hij uitsluitend van zijn opdrachtgever had gekregen. Verder is van

belang dat betrokkene op de zitting onvoldoende blijkt heeft gegeven op de hoogte te zijn van de relevante wet- en regelgeving. Het wordt betrokkene zwaar aangerekend dat hij, hoewel hij niet eerder een dergelijk onderzoek heeft uitgevoerd, geen enkele actie heeft ondernomen om ervoor te zorgen dat hij deze werkzaamheden in overeenstemming met wet- en regelgeving zou uitvoeren.

## **7. De beslissing**

De Accountantskamer:

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. A.M. van Amsterdam en mr. J.N. Bartels (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en D.J. ter Harmsel AA RB (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 16 juni 2023.

---

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.

[1] Paragraaf 5 Standaard 4400N

[2] Paragraaf 3 Standaard 4400N

[3] Paragraaf 5.1 NBA-Handreiking 1112

[4] CBb 24 februari 2015, ECLI:NL:CBB:2015:42

[5] Paragrafen 4.1, 4.6, 4.7 en 4.9 NBA-Handreiking 1127

[6] Paragraaf 11 VGBA

[7] Artikel 21 lid 1 en 3 VGBA