

ECLI:NL:CBB:2018:240

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	29-05-2018
Datum publicatie	05-06-2018
Zaaknummer	17/1354 en 17/1365
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Accountantstuchtrecht. Verlenen van bijstand bij aspecten van het besluitvormingsproces inzake een voorgenomen transactie als bedoeld in NVCOS 5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten. Opdrachtbevestiging. Schriftelijke vastlegging van de opdrachtvoorwaarden die misverstanden over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar en de wijze van rapportering beoogt te voorkomen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummers: 17/1354 en 17/1365
20150

Uitspraak van de meervoudige kamer van 29 mei 2018 op de hoger beroepen van:

[appellant 1] RA ([appellant 1]) en [appellant 2] RA ([appellant 2]), te [plaats 1]

(gemachtigde: mr. W.K. van den Berg),

en

[appellante] B.V., te [plaats 2] ([appellante])

(gemachtigde: mr. J.M.J. Pennings),

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 21 juli 2017, gegeven op een klacht, door [appellante] ingediend tegen onder meer [appellant 1] en [appellant 2] .

Procesverloop in hoger beroep

[appellant 1] en [appellant 2] hebben hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 21 juli 2017, met nummers 16/1699, 16/1700 en 16/1701 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2017:45). Dit hoger beroep is bij het College geregistreerd met zaaknummer 17/1354.

[appellante] heeft eveneens tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld. Dit hoger beroep is geregistreerd met zaaknummer 17/1365.

Partijen hebben een schriftelijke reactie op elkaars hogerberoepschrift gegeven.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 maart 2018.

[appellant 1] en [appellant 2] zijn verschenen, bijgestaan door hun gemachtigde. [appellante] heeft zich laten vertegenwoordigen door haar gemachtigde en haar bestuurders [naam 1] en [naam 2] .

Grondslag van het geschil

1.1 Voor een uitgebreide weergave van het verloop van de procedure en de in dit geding van belang zijnde feiten en omstandigheden, voor zover niet bestreden, wordt verwezen naar de inhoud van de bestreden uitspraak van de accountantskamer, die als hier ingelast wordt beschouwd. Het College volstaat met het volgende.

1.2 [appellant 1] en [appellant 2] zijn als accountant verbonden aan [naam 3] ([naam 3]) te [plaats 1] . Voor [appellante] en haar werkmaatschappijen verzorgde [naam 3] onder meer de controle van de jaarrekeningen, met [appellant 1] als controlerend accountant en [appellant 2] als eerste reviewer. [appellant 1] was tevens controlerend accountant voor het boekjaar 2012 van [naam 4] B.V. ([naam 4]) en haar werkmaatschappijen. [appellant 2] trad voor deze cliënt op als relatiebeheerder. Eind maart 2013 hebben [appellant 1] en een aan [naam 3] verbonden fiscaal adviseur de bestuurders van [appellante] geattendeerd op de mogelijkheid om van [naam 4] vier werkmaatschappijen [naam 5] -vennootschappen) en onroerend goed over te nemen. Hierover hebben in april 2013, in aanwezigheid van onder anderen [appellant 1] en [appellant 2] , besprekingen plaatsgevonden, uitmondend in overeenstemming tussen partijen over een koopprijs van € 1,5 miljoen voor het onroerend goed en € 4 voor (de aandelen in) de [naam 5] -vennootschappen, zonder dat een due dilligence onderzoek zou plaatsvinden en onder de voorwaarde dat de [naam 6] ([naam 6]) met de overeenkomst zou instemmen en de financiering zou continueren. Voorafgaande aan de levering van de aandelen – op 3 juli 2013 – hebben [naam 4] en [appellant 1] en [appellant 2] financiële informatie over de [naam 5] -vennootschappen aan [appellante] verstrekt, waaronder een met ondersteuning van [appellant 1] en [appellant 2] eind 2012/ begin 2013 opgestelde begroting en door [naam 7] ([naam 7]), een medewerker van

[appellant 1] , opgestelde cijfers over het eerste kwartaal 2013. Cijfers over eerste twee kwartalen van 2013 leverde [naam 7] in juli 2013 en gecorrigeerd in augustus 2013.

Uitspraak van de accountantskamer

2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, welke weergave door partijen niet wordt bestreden, houdt in dat [appellant 1] en [appellant 2] in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels hebben gehandeld (en dat [naam 8] RA, tegen wie de klacht eveneens is gericht, dat niet heeft voorkomen) doordat:

- a. er geen schriftelijke opdrachtbevestiging aan [appellante] is verstrekt met betrekking tot de werkzaamheden in het kader van de overname (Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NVCOS) 5500N, paragraaf 19);
- b. er in strijd is gehandeld met het beginsel van objectiviteit door voor twee partijen met tegengestelde belangen op te treden, zonder adequate vastlegging of toestemming van deze partijen;
- c. [appellant 1] en [appellant 2] [appellante] hebben afgeraden om, ten behoeve van de overname, een due diligence-onderzoek uit te voeren, omdat zij naar eigen zeggen intensief bij de [naam 5] -vennootschappen betrokken waren;
- d. de door [naam 7] opgestelde cijfers onjuistheden bevatten;
- e. [appellant 1] en [appellant 2] met de brief van 6 juni 2013 aan de [naam 6] een groter vertrouwen hebben gewekt dan op grond van de door hen verrichte werkzaamheden gerechtvaardigd was.

2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klachtonderdelen b en c niet-ontvankelijk verklaard en klachtonderdeel d ongegrond verklaard. De klachtonderdelen a en e ten aanzien van [appellant 1] en [appellant 2] zijn gegrond verklaard. De accountantskamer heeft aan [appellant 2] de maatregel van waarschuwing opgelegd en aan [appellant 1] de maatregel van berisping.

De klacht was mede gericht tegen [naam 8] RA, in zoverre dat hij als compliance officer het in strijd met de gedrags- en beroepsregels handelen door [appellant 1] en [appellant 2] niet zou hebben voorkomen. Ten aanzien van [naam 8] heeft de accountantskamer de klacht, voor zover ontvankelijk, ongegrond verklaard.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3. Het College zal in het navolgende eerst ingaan op het hoger beroep dat [appellant 1] en [appellant 2] tegen de uitspraak van de accountantskamer hebben ingesteld en vervolgens op het hoger beroep van [appellante] .

Het hoger beroep van [appellant 1] en [appellant 2]

4.1 [appellant 1] en [appellant 2] stellen zich in hun eerste grief op het standpunt dat de accountantskamer (ook) klachtonderdeel a niet-ontvankelijk had moeten verklaren, omdat [appellante] deze klacht buiten de driejaarstermijn van artikel 22, eerste lid, van de Wet

tuchtrechtspraak accountants (Wtra) heeft ingediend. Naar de mening van [appellant 1] en [appellant 2] wist [appellante] al in de maand april 2013, waarin zowel de voorbereidingen met betrekking tot de overname van de [naam 5] -vennootschappen hebben plaatsgevonden als de koopovereenkomst tot stand is gekomen, dat de werkzaamheden werden uitgevoerd zonder dat daaraan een schriftelijke opdrachtbevestiging ten grondslag lag. Op dat moment kon bij haar redelijkerwijs het vermoeden ontstaan dat [appellant 1] en [appellant 2] te dien aanzien een verwijt kon worden gemaakt. Anders dan de accountantskamer in overweging 4.5 van de bestreden uitspraak heeft overwogen, is niet vereist dat [appellante] van de exacte regelgeving op de hoogte was. Het voorschrift dat een opdracht schriftelijk moet worden vastgelegd is juist vrij algemeen van aard en bestaat voor diverse accountantsopdrachten. Met het fenomeen opdrachtbevestiging was [appellante] bekend, aangezien zij voor de controle- en samenstellingsopdrachten van [naam 3] jaarlijks een opdrachtbevestiging ontving.

De tweede grief van [appellant 1] en [appellant 2] is gericht tegen het gegrond verklaren van klachtonderdeel a. Volgens [appellant 1] en [appellant 2] heeft de accountantskamer miskend dat zij [appellante] bij de aandelentransactie uitdrukkelijk niet hebben geadviseerd en ook hebben gemeld dat niet te zullen doen, omdat ook de verkopende partij een klant van [naam 3] was. Voorts stellen [appellant 1] en [appellant 2] dat zij geen werkzaamheden hebben verricht om [appellante] bij te staan in het besluitvormingsproces bij de voorgenomen transactie, maar slechts een faciliterende rol hebben gespeeld. Het sturen van de brief van 6 juni 2013 kan ook niet als een transactiegerelateerde adviesdienst worden beschouwd, omdat het besluitvormingsproces op dat moment al was afgerond. Bovendien is de brief op verzoek van [naam 6] geschreven en bevat deze geen advies aan [appellante]. Een adviesdienst als bedoeld in NVCOS 5500N omvat meer dan het verstrekken van informatie. Naar de mening van [appellant 1] en [appellant 2] is het in dit geval begrijpelijk dat zij NVCOS 5500N niet onverkort van toepassing hebben geacht. Onder deze omstandigheden is het niet sturen van een opdrachtbevestiging niet tuchtrechtelijk laakbaar.

4.2 Het College is met de accountantskamer van oordeel dat de in het kader van de voorgenomen overname van de [naam 4] -vennootschappen door [appellant 1] en [appellant 2] aan [appellante] verleende diensten, waaronder het verschaffen van financiële informatie over de onderneming en het deelnemen aan besprekingen over de (voorgenomen) koop, bezwaarlijk anders kunnen worden geduid dan als het aan haar verlenen van bijstand bij aspecten van het besluitvormingsproces inzake een voorgenomen transactie als bedoeld in Standaard NVCOS 5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten. Zoals paragraaf 18 van deze Standaard voorschrijft, hadden [appellant 1] en [appellant 2] aan [appellante] een schriftelijke bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht tot het verlenen van de transactiegerelateerde adviesdienst moeten doen toekomen. Naar het oordeel van het College hoefde [appellante] er niet reeds vóór juli 2013 – drie jaar voordat de klacht is ingediend – op bedacht te zijn dat het niet aan haar doen toekomen van deze opdrachtbevestiging, waarvan zij op zichzelf uiteraard wel op de hoogte was, tuchtrechtelijk verwijtbaar zou kunnen zijn. Anders dan de accountantskamer heeft overwogen, is daarbij niet relevant of de van toepassing zijnde Standaard specifieke eisen stelt aan de opdrachtbevestiging, aangezien het erom gaat of de klager kan weten dat een dergelijke bevestiging, ongeacht of daaraan ook nog specifieke inhoudelijke eisen gesteld zijn, moet worden verstrekt en dat het uitblijven daarvan tuchtrechtelijk betekenis kan hebben.

Met het tijdens een bespreking tonen van een dia waarop de belangrijkste opdrachtvoorwaarden waren weergegeven, hebben [appellant 1] en [appellant 2] niet voldaan aan het vereiste van een schriftelijke vastlegging van de opdrachtvoorwaarden die misverstanden over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar en de wijze van rapportering beoogt te voorkomen. Dit is bovendien tuchtrechtelijk verwijtbaar. Naar het oordeel van het College heeft de accountantskamer klachtonderdeel a dan ook terecht ontvankelijk geacht en gegrond verklaard.

De eerste twee grieven van [appellant 1] en [appellant 2] slagen niet.

5.1 De derde grief van [appellant 1] en [appellant 2] is gericht tegen het oordeel van de accountantskamer dat hun verweer dat klachtonderdeel e niet binnen de in artikel 22, eerste lid, van de Wtra bedoelde termijn van drie jaren is ingediend, niet slaagt. [appellant 1] en [appellant 2] zijn van mening dat de accountantskamer ten onrechte heeft overwogen (-) dat [appellante] pas na 4 juli 2013 ervan op de hoogte is geraakt dat in de brief van 6 juni 2013 een (volgens haar) verkeerde voorstelling van zaken is gegeven, en (-) dat zij met name niet hebben gesteld dat zij [appellante] vóór 4 juli 2013 op de hoogte hebben gesteld van de verwachting dat zij over het boekjaar 2012 wederom een verklaring van oordeelonthouding zouden geven met betrekking tot de jaarrekening van [naam 4]. [appellant 1] en [appellant 2] voeren aan dat [appellante] de inhoud van de brief van 6 juni 2013 kende (zij heeft meteen een afschrift ontvangen), van de slechte situatie van de [naam 5] -vennootschappen op de hoogte was en wist dat [naam 3] bij de jaarrekening 2011 van [naam 4] onder meer vanwege het ontbreken van een deugdelijke projectadministratie een verklaring van oordeelonthouding had afgegeven. [appellante] wist blijkens haar opmerkingen tijdens de bespreking op 12 april 2013 dat het bij de [naam 5] -vennootschappen een rommeltje was, had vanaf april 2012 ook zelf uitgebreid onderzoek gedaan naar de financiële positie van de [naam 5] -vennootschappen en wist welke werkzaamheden [appellant 1] en [appellant 2] hadden verricht.

5.2 Het College overweegt dat de in de brief van 6 juni 2013 door [appellant 1] en [appellant 2] aan de [naam 6] gegeven toelichting, waarmee zij naar [appellante] in klachtonderdeel e heeft gesteld een groter vertrouwen hebben gewekt dan op grond van de door hen verrichte werkzaamheden gerechtvaardigd was, volgens henzelf mede is gebaseerd op werkzaamheden die zij, althans [naam 3], in het kader van de controle van de jaarrekening 2012 hebben verricht. De uitkomst van die werkzaamheden – met name de verklaring van oordeelonthouding die bij deze jaarrekening zou worden afgegeven – was [appellante] vóór juli 2013 niet bekend. Het College is met de accountantskamer van oordeel dat geen grond bestaat voor het oordeel dat [appellante] over dit onderdeel van haar klacht niet tijdig heeft geklaagd. Met de feiten of omstandigheden waarop het verwijt is gestoeld dat de inhoud van de brief van 6 juni 2013 onjuist is, was [appellante] vóór juli 2013 nog niet of onvoldoende bekend.

De derde grief van [appellant 1] en [appellant 2] slaagt niet.

5.3 Ten aanzien van klachtonderdeel e heeft de accountantskamer, samengevat, geoordeeld dat [appellant 1] en [appellant 2] zich tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gedragen doordat zij in hun brief van 6 juni 2013 de onterechte suggestie hebben gewekt dat niet viel te verwachten dat bij de geconsolideerde jaarrekening 2012 van [naam 4] een verklaring van oordeelonthouding zou worden afgegeven. Het College ziet echter niet in dat [appellant 1] en [appellant 2] in hun brief, die in rubriek 2.4 van de bestreden uitspraak is geciteerd, over de met betrekking tot de jaarrekening 2012 verrichte werkzaamheden feitelijk onjuiste mededelingen hebben gedaan. [appellante] heeft ook in hoger beroep niet gemotiveerd welke mededelingen van [appellant 1] en [appellant 2] feitelijk onjuist zouden zijn geweest en een te rooskleurig beeld van (de toekomst van) de onderneming zouden hebben gegeven. Klachtonderdeel e is dan ook ten onrechte gegrond verklaard.

De vierde grief van [appellant 1] en [appellant 2] slaagt.

Het hoger beroep van [appellante]

6.1 De eerste grief van [appellante] is gericht tegen het oordeel van de accountantskamer dat klachtonderdeel b niet tijdig is ingediend en derhalve niet-ontvankelijk moet worden verklaard. Volgens [appellante] was vóór 4 juli 2013 niet evident dat [appellant 1] en [appellant 2] het fundamentele beginsel van objectiviteit hadden geschonden en al helemaal niet dat zij reeds toen bekend was met het tuchtrechtelijk verwijtbare karakter van hun gedraging.

6.2 Het College is van oordeel dat de accountantskamer klachtonderdeel b terecht niet-ontvankelijk

heeft verklaard en onderschrijft de gronden waarop dit oordeel berust. Dat [appellant 1] en [appellant 2] zonder adequate vastlegging of toestemming van de betrokkenen voor twee partijen met tegengestelde belangen optraden, heeft [appellante] vóór juli 2013 kunnen constateren. [appellante] kon toen ook meteen vermoeden dat [appellant 1] en [appellant 2] daarmee het fundamentele beginsel van objectiviteit niet hebben nageleefd. Het gaat hier immers niet om een specifiek voorschrift, waarvan [appellante] wellicht zou kunnen betogen dat zij daarvan niet op de hoogte was of geacht kon worden te zijn, maar om een grondbeginsel voor de beroepsethiek dat op iedere (register)accountant van toepassing is, welke toepasselijkheid bovendien bij [appellante] bekend mag worden verondersteld. Het beroep in dit verband op hetgeen ten aanzien van deze norm in NVCOS 5500N is opgenomen, kan [appellante] dan ook niet baten.

De eerste grief van [appellante] slaagt niet.

- 7.1 De tweede en derde grief van [appellante] zijn gericht tegen hetgeen de accountantskamer heeft overwogen ten aanzien van het in klachtonderdeel d geformuleerde verwijt dat de door [naam 7] opgestelde cijfers over het eerste kwartaal en het eerste halfjaar 2013 van de [naam 5] - vennootschappen onjuistheden bevatten, meer bepaald het verwijt (als onderdeel v besproken in overweging 4.17 van de bestreden uitspraak) dat in het eerste halfjaar 2013 op de projecten niet de materiaalkosten zijn geboekt en het verwijt (als onderdeel iv besproken in overweging 4.16 van de bestreden uitspraak) dat in de cijfers niet een juiste reservering voor vakantie-uren is geboekt.
- 7.2 Ten aanzien van onderdeel v van klachtonderdeel d heeft [appellante] gesteld dat in het kader van de transactiegerelateerde adviesdienst die zij verleenden, [appellant 1] en [appellant 2] , mede gezien de voorgeschiedenis van de project- en voorraadadministratie, extra alert hadden moeten zijn op de voorraad, dat [appellante] ook hierom op de juistheid van de voorraadposten mocht vertrouwen en dat [appellant 1] en [appellant 2] haar bij de eerste gelegenheid hadden moeten waarschuwen en informeren over de onjuistheid van de voorraadadministratie en de gevolgen daarvan voor de resultaten van [naam 4] . De cijfers over het eerste kwartaal en eerste halfjaar 2013, waarover in het vijfde verwijt van klachtonderdeel d is geklaagd, zijn echter niet, zoals [appellante] stelt, in het kader van een aan haar geleverde transactiegerelateerde adviesdienst opgesteld en aangeleverd – die dienst was op dat moment al verricht – maar ter uitvoering van een opdracht van [naam 5] tot administratieve dienstverlening. Het College is niet gebleken dat [appellant 1] en [appellant 2] ter zake van de juistheid van bedoelde cijfers, waarbij geen zekerheid is verstrekt, een tuchtrechtelijk verwijt valt te maken en onderschrijft hetgeen de accountantskamer dienaangaande heeft overwogen.

Tegen onderdeel iv van klachtonderdeel d hebben [appellant 1] en [appellant 2] aangevoerd dat de aan de orde zijnde overuren van vóór 2012 niet waren aangeleverd door het met de aanlevering van loongegevens belaste externe bureau, ook niet op een voor de hand liggende plaats in de administratie waren geboekt en dat bezien is of het geboekte bedrag aan vakantie-uren aannemelijk was en binnen de materialiteit viel. [appellante] heeft naar het oordeel van het College niet aannemelijk gemaakt waarom in het kader van de opdracht de cijfers over het eerste kwartaal en het eerste halfjaar 2013 op te stellen niet met deze werkzaamheden kon worden volstaan en waarom er, zoals zij stelt, wel degelijk en ook jegens haar omtrent de juistheid en volledigheid van deze post zekerheid zou zijn verstrekt.

Ook de tweede en derde grief van [appellante] slagen niet.

8. De slotsom is dat het hoger beroep van [appellante] ongegrond is en dat het hoger beroep van [appellant 1] en [appellant 2] gegrond is voor zover de accountantskamer klachtonderdeel e gegrond heeft verklaard.

[appellant 1] en [appellant 2] treft het verwijt dat zij het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A.100.4, aanhef en onder c, van de

Verordening gedragscode (RA's) hebben geschonden doordat zij hebben nagelaten de opdracht tot het verrichten van transactiegerelateerde adviesdiensten schriftelijk vast te leggen en te bevestigen. [appellant 1] en [appellant 2] hebben niet onderkend dat het ook in dit geval van belang zou zijn de opdracht schriftelijk te bevestigen, omdat daarin formeel zou worden vastgelegd welke positie zij ten opzichte van hun cliënt(en) zouden innemen. Door dit voorschrift niet in acht te nemen, hebben appellanten onduidelijkheid laten bestaan over de dienstverlening, hun positie en rol en hetgeen hun opdrachtgever van hen mocht verwachten. Klachtonderdeel a is dan ook – zoals hiervoor overwogen – terecht ten aanzien van [appellant 1] en [appellant 2] gegrond verklaard. Het College acht de maatregel van waarschuwing voor zowel [appellant 1] als [appellant 2] passend en geboden.

De uitspraak van de accountantskamer dient te worden vernietigd, voor zover klachtonderdeel e gegrond is verklaard en aan [appellant 1] de maatregel van berisping is opgelegd.

Het College zal de zaak zelf afdoen en klachtonderdeel e ongegrond verklaren en aan [appellant 1] de maatregel van waarschuwing opleggen.

9. De beslissing op deze hoger beroepen berust mede op hoofdstuk V van de Wtra.

Beslissing

Het College:

- verklaart het hoger beroep van [appellante] ongegrond;
- verklaart het hoger beroep van [appellant 1] en [appellant 2] gegrond, voor zover de accountantskamer klachtonderdeel e gegrond heeft verklaard en aan [appellant 1] de maatregel van berisping heeft opgelegd;
- vernietigt de bestreden tuchtspraak in zoverre;
- verklaart klachtonderdeel e ongegrond;
- legt aan [appellant 1] de maatregel van waarschuwing op.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.L.W. Aerts, mr. J.L. Verbeek en mr. F. van der Wel, in aanwezigheid van mr. C.G.M. van Ede, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 29 mei 2018.

w.g. J.L.W. Aerts w.g. C.G.M. van Ede