

# ECLI:NL:CBB:2020:201

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	31-03-2020
Datum publicatie	31-03-2020
Zaaknummer	19/333 en 19/368
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Accountantstuchtrecht. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het door de betrokken accountant als partijdeskundige opgestelde rapport, inhoudende een schadeberekening ten behoeve van een civielrechtelijke procedure ontbeert een deugdelijke grondslag. In formulering en opzet geen duidelijk onderscheid gemaakt tussen opvattingen van de opdrachtgever en eigen conclusies. Hoor en wederhoor niet noodzakelijk. Geen persoonsgericht onderzoek of onderzoek met persoonsgerichte aspecten. Maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

## Uitspraak

uitspraak

### **COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN**

zaaknummers: 19/333 en 19/368

**uitspraak van de meervoudige kamer van 31 maart 2020 op de hoger beroepen van:**

**[naam 1] ( [naam 1] ), te [plaats 1] ,**

(gemachtigden: mr. G.A.J. Boekraad en prof. mr. J.B.S. Hijink),

en

**[naam 2] B.V. ( [naam 2] ), te [plaats 2] ,**

(gemachtigden: mr. F.T Serraris en mr. W.K. van den Berg)

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 11 januari 2019, gegeven op een klacht, door [naam 2] ingediend tegen [naam 1] .

## **Procesverloop in hoger beroep**

[naam 1] heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 11 januari 2019, met nummer 17/2728 Wtra AK ([www.tuchtrecht.nl](http://www.tuchtrecht.nl), ECLI:NL:TACAKN:2019:4). Dit hoger beroep is bij het College geregistreerd met zaaknummer 19/333.

[naam 2] heeft tegen deze uitspraak eveneens hoger beroep ingesteld. Dit hoger beroep is bij het College geregistreerd met zaaknummer 19/368.

[naam 1] en [naam 2] hebben een schriftelijke reactie op elkaars hogerberoepschriften gegeven.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 26 november 2019. [naam 1] is verschenen, bijgestaan door mr. W.K van den Berg en vergezeld door [naam 3] RA, werkzaam bij [naam 4] ( [naam 4] ). Namens [naam 2] zijn verschenen [naam 5] en [naam 6] RA RB, bijgestaan door haar gemachtigden.

## **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 [naam 1] was tot 1 juli 2017 als partner verbonden aan [naam 4] en tot 1 januari 2018 ingeschreven in het accountantsregister.
- 1.3 [naam 2] was over de boekjaren 2006 tot en met 2009 verantwoordelijk voor de controle van de jaarrekeningen van [naam 7] B.V. ( [naam 7] ) en haar (indirect 100%) aandeelhouder [naam 8] B.V. ( [naam 8] , gezamenlijk de [naam 8] -groep). Steeds zijn door [naam 2] goedkeurende verklaringen gegeven.
- 1.4 Tot begin 2013 werden de aandelen [naam 8] (indirect) gehouden door [naam 9] B.V. ( [naam 9] ), de algemeen directeur van [naam 7] , [naam 10] , en de financieel directeur van [naam 7] , [naam 11] ( [naam 11] ). Sindsdien houdt [naam 12] B.V. ( [naam 12] ) alle aandelen [naam 8] en (indirect) [naam 7] .
- 1.5 [naam 9] heeft medio 2012 onverklaarbare aanhoudende liquiditeitstekorten bij [naam 7] ontdekt. In opdracht van [naam 9] heeft [naam 4] eind 2012 en begin 2013 onderzoek uitgevoerd naar de gevoerde financiële administratie over de jaren 2007 tot en met 2012 van de [naam 8] -groep met bijzondere aandacht voor de posten onderhanden werk, voorraad en liquide middelen. [naam 1] heeft daarover op 30 mei 2013 rapport uitgebracht (het Onderzoeksrapport). In dit rapport is geconcludeerd dat de voorraad van [naam 7] over de periode 2007 tot en met 2011 voor te hoge bedragen in de jaarrekeningen is gewaardeerd.

1.6 Enige tijd nadat [naam 4] het Onderzoeksrapport had uitgebracht, heeft [naam 12] [naam 4] geïnformeerd dat zij [naam 2] en de voormalig financieel directeur van [naam 7] ( [naam 11] ) aansprakelijk houdt voor de schade die zij als gevolg van de handelwijze van [naam 2] heeft geleden. [naam 12] heeft zich daarbij op het standpunt gesteld dat indien [naam 2] haar controlewerkzaamheden naar behoren zou hebben uitgevoerd, zij eerder maatregelen ter verbetering van de prestaties van [naam 7] zou hebben genomen dan nu het geval is geweest.

1.7 [naam 4] heeft van [naam 12] op 20 mei 2014 de opdracht gekregen de schade te berekenen. [naam 1] heeft daarover op 24 december 2014 een rapport uitgebracht (het Schaderapport).

In het Schaderapport is, kort samengevat, geconcludeerd dat de schade (gederfde winst) die [naam 7] heeft geleden doordat de maatregelen ter verbetering van de prestaties van [naam 7] later zijn genomen dan bij presentatie van de juiste cijfers het geval zou zijn geweest, gelijk is aan de gederfde marge. Uitgaande van de omzet in de jaren 2008 en 2009 van [naam 7] , is voor deze jaren een (voor de onjuiste voorraadwaardering gecorrigeerde) gemiddelde bruto marge berekend van 25%. Vervolgens is de schade berekend door een vergelijking te maken tussen (-) de bruto marge die door [naam 7] zou zijn behaald indien de omvang van haar verkopen zich zou hebben ontwikkeld in lijn met de markt en (-) de werkelijk door [naam 7] gerealiseerde marge op de verkoop van liften. Om de veronderstelde ontwikkeling van de omzet van [naam 7] in de jaren 2010 - 2013 te benaderen is in het Schaderapport uitgegaan van de ontwikkeling van de CBS index 'Nijverheid, productie en omzet, ontwikkeling en index (2010 = 100)' voor bedrijfstak 24-25 Basismetaal, metaalproductie en industrie. Aannemende dat [naam 7] over die omzet een bruto marge zou hebben gerealiseerd gelijk aan het gemiddelde van de gecorrigeerde bruto marges die [naam 7] in 2008 en 2009 heeft gerealiseerd, is de schade (in de vorm van gederfde marge) over de jaren 2010 - 2013 berekend op een bedrag van € 6.514.185. Overige schadeposten zijn berekend op een totaalbedrag van € 1.451.859.

1.8 De [naam 8] -groep heeft het Schaderapport ingebracht in een civiele procedure die zij tegen [naam 2] (en [naam 11] ) aanhangig heeft gemaakt. [naam 2] heeft het Schaderapport betwist met een rapport van [naam 13] B.V. (het [naam 13] rapport). [naam 4] heeft vervolgens in opdracht van [naam 12] het rapport van 6 september 2016 (het Reactierapport) uitgebracht waarin [naam 1] op de analyse en het commentaar van het [naam 13] -rapport heeft gereageerd en de schadeberekening heeft aangepast en geactualiseerd.

## **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 de kern in het verwijt dat het Schaderapport en het Reactierapport een deugdelijke grondslag ontberen en dat [naam 1] in het kader van zijn onderzoeken geen hoor- en wederhoor heeft toegepast. Mede daardoor heeft hij onjuiste en onvoldoende onderbouwde schadeberekeningen opgesteld voor [naam 12] .

Specifiek verwijt [naam 2] [naam 1] wat betreft het Schaderapport en het Reactierapport dat hij:

- a. de van zijn opdrachtgever verkregen ondeugdelijke (feitelijke) informatie niet heeft geverifieerd;
- b. onjuiste en onhoudbare uitgangspunten heeft gehanteerd bij de door hem opgestelde schadeberekening;
- c. geen rekening heeft gehouden met algemene en hem bekende feiten en omstandigheden die van significante invloed waren op de schadeberekening;

d. onvoldoende onderzoek heeft gedaan naar de oorzaken van de omzetafname bij [naam 7] en zonder deugdelijke grondslag heeft geoordeeld dat er sprake was van op [naam 2] te verhalen schade;

e. gemaakte keuzes onvoldoende heeft toegelicht, er geen blijk van heeft gegeven alternatieve keuzes te hebben onderzocht of duidelijk gemaakt dat deze tot andere uitkomsten zouden kunnen leiden;

f. heeft verzuimd om zijn bevindingen in concept aan [naam 2] voor te leggen;

en wat betreft het Reactierapport tevens dat hij:

g. geen acht heeft geslagen op de door [naam 2] geuite gemotiveerde kritiek op het Schaderapport en verzuimd heeft maatregelen te nemen om de daaruit volgende bedreiging van de fundamentele beginselen te beheersen;

h. dezelfde onjuiste uitgangspunten heeft gehanteerd als voor het Schaderapport;

i. een onbruikbare (nieuwe) index voor het bepalen van de schade heeft gebruikt;

j. de periode voor het bepalen van de schade niet juist heeft afgebakend en indicaties voor zijn ongelijk ten aanzien daarvan heeft genegeerd en omgedraaid.

## 2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klacht gegrond verklaard.

De accountantskamer heeft de klacht in al haar onderdelen gezamenlijk behandeld waarbij, gelet op het oordeel van de accountantskamer, de klacht in haar specifieke onderdelen onbesproken kon blijven. De accountantskamer heeft aan [naam 1] de maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van twee maanden opgelegd.

## 2.3 De accountantskamer heeft, voor zover voor het hoger beroep van belang, overwogen dat het onderzoek dat [naam 1] als partijdeskundige heeft verricht, gezien in het licht van de NBA-handreiking 1112 Persoonsgerichte onderzoeken, kenmerken vertoont van een onderzoek met (rechts)persoonsgerichte aspecten. (De handelwijze van) [naam 2] was naar het oordeel van de accountantskamer zodanig direct betrokken dat het onderzoek haar positie en functioneren raakte. Volgens de accountantskamer geldt voor dit onderzoek, gelet op jurisprudentie van het College, dat [naam 2] met het oog op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor het Schaderapport in beginsel diende te worden gehoord en berust het rapport niet op een deugdelijke grondslag indien het horen achterwege is gebleven, tenzij is gebleken van bijzondere omstandigheden die het achterwege laten van het (weder)horen rechtvaardigen. Naar het oordeel van de accountantskamer geldt hetgeen het College in zijn uitspraak van 20 september 2017 (ECLI:NL:CBB:2017:364) heeft overwogen over de bijzondere zorgvuldigheid die van een accountant mag worden verwacht die weet dat het door hem in het kader van een persoonsgericht onderzoek op te stellen rapport zal worden gebruikt in een juridische procedure tegen degenen op wie het onderzoek betrekking heeft, mutatis mutandis, voor een onderzoek met persoonsgerichte aspecten zoals het onderhavige. De accountantskamer heeft daarnaast overwogen dat, indien een accountant werkzaamheden verricht waarvan het van meet af aan duidelijk is dat het schriftelijke product ('het rapport') dient ter publiekelijke ondersteuning van een standpuntinname van de opdrachtgever in een procedure, en in een procedure zal worden overgelegd, de accountant ervoor dient te zorgen dat zijn rapport de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet belemmert.

## 2.4 De accountantskamer heeft tegen de achtergrond van dit toetsingskader geoordeeld dat [naam 1] in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid door in zijn bewoordingen onvoldoende duidelijk te maken dat hij de schade heeft onderzocht op

grondslag van bepaalde overtuigingen en uitgangspunten van zijn opdrachtgever, dat de juistheid daarvan door hem niet was getoetst of niet kon worden getoetst en dat bij hantering van andere uitgangspunten andere uitkomsten of conclusies ten aanzien van de te bepalen schade denkbaar waren. De accountantskamer heeft voorts geoordeeld dat de schadeberekening niet is gebaseerd op een deugdelijke grondslag omdat van [naam 1] een toelichting van zijn keuze voor de algemene CBS-index en een uitwerking van alternatieven bij hantering van andere keuzes had mogen worden verwacht alsmede meer toelichting ten aanzien van de gehanteerde jaren 2008 en 2009 als basisjaren voor de berekening van de gedeerde marges en inzicht in de uitkomsten bij hantering van andere uitgangspunten. De accountantskamer heeft verder geoordeeld dat [naam 1] in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid door [naam 2] niet te horen hoewel [naam 2] kon beschikken over feitelijke informatie waaraan het [naam 1] bij zijn onderzoek ontbrak, het bovendien ging om onderzoek met persoonsgerichte aspecten en het aan [naam 1] was de door hem gevonden informatie zoveel mogelijk te verifiëren en ook op zoek te gaan naar informatie die een ander licht op de zaak zou kunnen werpen. De accountantskamer heeft geoordeeld dat de door haar vastgestelde tekortkomingen ook kleven aan het Reactierapport zodat [naam 1] bij het opstellen daarvan ook heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Omdat [naam 1] in het Reactierapport al is ingegaan op de bevindingen van [naam 2] die zijn neergelegd in het Alvares rapport, was er volgens de accountantskamer evenwel geen reden voor (weder)horen van [naam 2] .

- 2.5 [naam 1] heeft, gezien de vergaande mate waarin hij in zijn onderzoek en rapportage simpelweg is uitgegaan van de standpunten en uitgangspunten van zijn cliënte zonder ook maar enig oog te hebben voor de gerechtvaardigde belangen van [naam 2] bij een evenwichtig onderzoek, ook het fundamentele beginsel van objectiviteit niet nageleefd, aldus de accountantskamer.
- 2.6 De accountantskamer heeft in het kader van het opleggen van de tuchtrechtelijke maatregel geoordeeld dat het onderzoek en de daarop gebaseerde rapportage zodanig partijdig zijn, dat het een accountant, die ook altijd het algemeen belang voor ogen moet houden en de gerechtvaardigde belangen van de wederpartij van zijn cliënt, niet waardig is en dat [naam 1] in zoverre met deze rapportage tevens het accountantsberoep in diskrediet heeft gebracht als bedoeld in artikel 4 van de VGBA en ook in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van professionaliteit. De accountantskamer heeft meegewogen dat [naam 2] door deze wijze van onderzoek en rapportering aanmerkelijk (procedureel) nadeel moet hebben ondervonden en dat aan [naam 1] reeds eerder de (onherroepelijke) maatregelen van waarschuwing en berisping zijn opgelegd.

## **Beoordeling van het geschil in hoger beroep**

*Het hoger beroep van [naam 1]*

*Toetsingskader*

- 3.1 [naam 1] betoogt met zijn eerste grief dat de accountantskamer een onjuist toetsingskader heeft gehanteerd door te oordelen dat het onderzoek van [naam 1] dat ten grondslag ligt aan het Schaderapport kenmerken vertoont van een onderzoek met (rechts)persoonsgerichte aspecten waarop het toetsingskader van een persoonsgericht onderzoek mutatis mutandis van toepassing is.
- 3.2 In de NBA-handreiking 1112 Persoonsgerichte onderzoeken van 6 oktober 2010 (NBA-handreiking 1112) wordt onder een persoonsgericht onderzoek 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.

- 3.3 Het College stelt vast dat in het Schaderapport geen sprake is van een persoonsgericht onderzoek als bedoeld in de NBA-handreiking 1112. Het functioneren, handelen of nalaten van handelen van [naam 2] was niet object van het onderzoek. Naar het oordeel van het College is evenmin sprake van een onderzoek met persoonsgerichte aspecten waarop het toetsingskader van een persoonsgericht onderzoek mutatis mutandis van toepassing is. Object van het onderzoek in het Schaderapport was de berekening van de beweerdelijk ontstane schade als gevolg van de omstandigheid dat de waarde van de voorraden van de [naam 8] -groep jarenlang voor te hoge bedragen in de jaarrekeningen was gewaardeerd. Dat de waarde van de voorraden van de [naam 8] -groep jarenlang voor te hoge bedragen in de jaarrekeningen was gewaardeerd, was de uitkomst van het eerdere Onderzoeksrapport. Het Onderzoeksrapport zag op het vaststellen van feiten en omstandigheden en oorzaken van eventuele onregelmatigheden in de (voorraad)administratie en de rapportage daarover in de jaarrekeningen van de [naam 8] -groep. Omdat die jaarrekeningen door (de accountants van) [naam 2] waren gecontroleerd en van goedkeurende verklaringen waren voorzien, raakte dat onderzoek onvermijdelijk tevens de positie en het functioneren van (de accountants van) [naam 2] en konden de bevindingen in het Onderzoeksrapport zodanig zijn dat deze negatief op (de accountants van) [naam 2] kunnen terugslaan. Het Schaderapport, echter, bevat ten aanzien van de onjuiste voorraadwaardering in de jaarrekeningen van de [naam 8] -groep geen verdere of nadere bevindingen. Het College ziet dan ook niet in dat het Schaderapport het resultaat is van een onderzoek waarbij (de handelswijze van) [naam 2] zodanig direct en intensief betrokken is dat het onderzoek onvermijdelijk tevens haar positie en functioneren raakt. Van een onderzoek met persoonsgerichte aspecten zoals aan de orde in de door de accountantskamer genoemde uitspraak van het College van 20 februari 2014 (ECLI:NL:CBB:2014:69) is naar het oordeel van het College in het Schaderapport evenmin sprake. De grief slaagt.
- 4.1 Het College overweegt voorts als volgt. Niet in geschil is, en ook voor het College staat vast, dat [naam 1] het Schaderapport en het Reactierapport heeft opgesteld als partijdeskundige. Op zijn werkzaamheden ten aanzien van beide rapporten zijn de fundamentele beginselen van de sinds 1 januari 2014 geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) van toepassing. De door [naam 1] uitgevoerde werkzaamheden vallen onder de categorie 'overige opdrachten' in de betekenis zoals gebezigd in NBA-handreiking 1111 inzake 'Overige opdrachten' en in NBA-handreiking 1127 inzake 'Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen'. Zoals het College heeft overwogen in zijn uitspraak van 20 september 2017 (ECLI:NL:CBB:2017:364), kan het niet of niet correct toepassen van een bepaling uit een NBA-handreiking slechts een tuchtrechtelijk verwijt opleveren indien en voor zover daarmee schending van het bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep bepaalde aan de orde is, waarbij in het bijzonder het bepaalde in (thans) de VGBA van belang is.
- 4.2 Zoals het College in de uitspraak van 12 juni 2018 (ECLI:NL:2018:241) heeft overwogen ten aanzien van een in een civielrechtelijke procedure ingebracht rapport opgesteld door een accountant die als deskundige een partij bijstaat, strekt een tuchtrechtelijke procedure er niet toe om de inhoud of de wijze van totstandkoming van dat rapport opnieuw en integraal te onderzoeken. Beoordeeld moet worden of de accountant bij het opstellen van het partijdeskundigenbericht in strijd heeft gehandeld met de voor hem geldende beroeps- en gedragsregels. Daarbij geldt, zoals het College heeft overwogen in de uitspraak van 2 februari 2017 (ECLI:NL:CBB:2017:26), dat een accountant behalve het belang van zijn opdrachtgever ook het algemeen belang heeft te dienen. Gelet op de toegevoegde waarde die in het maatschappelijke verkeer aan een accountantsrapport in een gerechtelijke procedure wordt toegekend en het algemene belang dat rechtspraak op objectieve waarheidsvinding berust, betekent dit dat de accountant ervoor dient te zorgen dat zijn rapport deze waarheidsvinding niet belemmert, doordat dit te eenzijdig is toegespitst op het standpunt/belang van de opdrachtgever. Waar het op aankomt is dat er geen misverstand over mag bestaan of in de door de accountant

gepresenteerde gegevens feitelijke aannames van de opdrachtgever zijn opgenomen, dan wel of sprake is van door de accountant op basis van eigen onderzoek gefundeerd getrokken conclusies.

*Voldoende voorbehouden*

5.1 [naam 1] betoogt in zijn tweede grief dat de accountantskamer ten onrechte heeft geconcludeerd dat hij in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid omdat hij in zijn bewoordingen onvoldoende duidelijk zou hebben gemaakt dat hij de schade heeft onderzocht op grondslag van bepaalde overtuigingen en uitgangspunten van zijn opdrachtgever, dat de juistheid daarvan door hem niet was getoetst of niet kon worden getoetst, en dat bij hantering van andere uitgangspunten andere uitkomsten of conclusies ten aanzien van de te bepalen schade denkbaar waren. [naam 1] voert daartoe aan, onder verwijzing naar jurisprudentie van het College, dat niet uitgesloten is dat een accountant die als partijdeskundige optreedt standpunten van zijn opdrachtgever als uitgangspunt neemt. Dat geldt met name voor het zover standpunten betreft over zaken die niet tot de bijzondere expertise van de accountant behoren zoals het gestelde causaal verband in deze zaak, aldus [naam 1]. De beoordeling van de aannemelijkheid daarvan behoort bij uitstek tot de expertise van de civiele rechter. Voorwaarde daarbij is wel dat de accountant bij de lezer geen onduidelijkheid laat bestaan over de vraag welke stellingen hij voor zijn eigen rekening neemt op basis van eigen onderzoek en wat de standpunten zijn van zijn opdrachtgever die hij niet zelf heeft kunnen verifiëren. [naam 1] onderkent thans, alles overziende, dat hij in de inleiding van het Schaderapport explicieter had kunnen beschrijven dat sprake was van een schadeberekening op grond van het standpunt van zijn opdrachtgever over het causaal verband, dat dit standpunt hem op voorhand niet onredelijk voorkwam, maar dat hij dat niet heeft kunnen verifiëren, alsmede dat hij het voorbehoud dat bij het hanteren van andere aannames over het causaal verband ook andere uitkomsten mogelijk zouden zijn, explicieter had kunnen maken. Dat gezegd hebbende, staat [naam 1] op het standpunt dat hij desalniettemin in het Schaderapport en het Reactierapport aan de hiervoor genoemde voorwaarde heeft voldaan en dat hij aldus voldoende transparantie en zorgvuldigheid heeft betracht.

5.2 Het College volgt [naam 1] hierin niet. Naar het oordeel van het College heeft [naam 1] in het Schaderapport onvoldoende duidelijk gemaakt dat hij bepaalde feitelijke aannames van zijn opdrachtgever als uitgangspunt voor zijn onderzoek heeft genomen en dat de juistheid daarvan door hem niet was getoetst of kon worden getoetst. Zo noemt [naam 1] in alinea 2 van de introductie van het Schaderapport onder de kop 'Achtergrond' het volgende:

"1.1 Achtergrond

01 In 2012 is gebleken dat de waardering van de voorraden van [naam 7] B.V. ('[naam 7]') in de voorafgaande jaren niet correct is geweest.

02 Doordat de waardering van de voorraden niet correct was is de werkelijke (tegenvallende) 'performance' van [naam 7] niet aan het licht gekomen. Als gevolg daarvan zijn maatregelen om de 'performance' van [naam 7] te verbeteren op een later moment genomen dan wanneer de juiste cijfers zouden zijn gerapporteerd. Indien deze maatregelen eerder zouden zijn genomen zouden de resultaten van [naam 7] eerder beter zijn geweest. Hierdoor heeft [naam 12] schade geleden. [naam 12] wenst deze schade te verhalen op de voormalig bestuurder van [naam 7], de heer [naam 11], en de accountant van [naam 7], [naam 14] BV.

1.2. Opdracht

03 U hebt de afdeling Forensic Services van [naam 15] N.V. (hierna: '[naam 4]') verzocht een berekening op te stellen van schade als gevolg van het onder 'Achtergrond' beschrevene."

In de voorgaande passage komt niet helder tot uitdrukking dat het bij het onder de kop 'Achtergrond' beschrevene gaat om feitelijke aannames van de opdrachtgever, waarvan de juistheid door [naam 1] niet is getoetst of niet kon worden getoetst. Het College is met de accountantskamer van oordeel dat het uit een oogpunt van transparantie en zorgvuldigheid passend zou zijn geweest indien [naam 1] dit had geëxpliciteerd. Voor de lezer en gebruiker van

het Schaderapport was in dat geval direct duidelijk geweest dat het door [naam 1] uitgevoerde schadeonderzoek is gebaseerd op feitelijke aannames van zijn opdrachtgever waarvan de juistheid door [naam 1] niet was getoetst of niet kon worden getoetst. Dat [naam 1], naar hij betoogt, op verschillende plaatsen in het rapport met zijn bewoordingen bij de beschrijving van het causaal verband steeds voldoende duidelijk heeft gemaakt dat hij hier uitging van een standpunt van de [naam 8] -groep dat hij niet zelf heeft kunnen verifiëren en dat het niet om zijn eigen opvatting ging, ziet het College niet in. Zo heeft [naam 1] in hoofdstuk 5 'Gevolgen van de onjuiste cijfers' van het Schaderapport weliswaar in enkele passages op zichzelf duidelijke bewoordingen gebruikt als '*[naam 7] is ervan overtuigd dat ...*', maar heeft hij in hetzelfde hoofdstuk ook eigen conclusies vermeld ten aanzien van het causale verband zoals '*Indien de aandeelhouder [naam 9] B.V. eerder over correcte cijfers van [naam 8] zou hebben beschikt (...) is het zeer aannemelijk te achten dat dit zou hebben geleid tot eerder 'ingrijpen' door de aandeelhouders van [naam 8]*', terwijl ten aanzien van andere opmerkingen in hetzelfde hoofdstuk, zoals '*[naam 7] heeft schade geleden als gevolg van het te late ingrijpen. Deze schade bestaat uit het verschil tussen de resultaten die behaald zouden zijn indien [naam 7] haar resultaten 'op peil' zou hebben gehouden en de werkelijk behaalde resultaten*', niet meteen duidelijk is of het hier gaat om een weergave van een opvatting, althans feitelijke aanname, van de opdrachtgever (waarvan de juistheid door [naam 1] niet is getoetst) dan wel een eigen conclusie van [naam 1], en waarop deze conclusie is gebaseerd. Door hierover onduidelijkheid te laten bestaan, heeft [naam 1] de schijn gewekt dat de mededelingen berusten op opvattingen, althans feitelijke aannames, die door [naam 1] als registeraccountant werden onderschreven en is het risico ontstaan dat uit het Schaderapport onjuiste conclusies zouden worden getrokken.

- 5.3 Het College onderschrijft het oordeel van de accountantskamer dat [naam 1] ook het voorbehoud dat als gevolg van de feitelijke aannames van zijn opdrachtgever gold, te weten dat bij het hanteren van andere aannames andere uitkomsten mogelijk zouden zijn, uit het oogpunt van zorgvuldig handelen uitdrukkelijk diende te vermelden en dat [naam 1] dit in het Schaderapport onvoldoende heeft gedaan. [naam 1] heeft de in het Schaderapport opgenomen (en door hem niet onderzochte) feitelijke aannames van zijn opdrachtgever doorgaans vermeld zonder enige toelichting of voorbehoud. De grief faalt.

#### *Grondslag schadeberekening*

- 6.1 [naam 1] betoogt dat de accountantskamer ten onrechte in overweging 4.14 van de bestreden uitspraak heeft geconcludeerd dat de schadeberekening niet op een deugdelijke grondslag berust omdat hij de keuze voor de CBS-index en de keuze voor 2008 en 2009 als basisjaren voor het bepalen van de brutomarge niet voldoende zou hebben toegelicht en onvoldoende inzicht zou hebben gegeven in de uitkomsten bij alternatieve aannames. [naam 1] voert daartoe aan dat het hanteren van een door het CBS gepubliceerde index om de marktontwikkeling in een bepaalde bedrijfstak te benaderen, een gebruikelijke en breed geaccepteerde methode is en dat de keuze daarvoor als zodanig dan ook geen nadere toelichting behoeft. [naam 1] wijst erop dat hij in het Reactierapport heeft gereageerd op de kritiek van [naam 13] en een nadere toelichting heeft verstrekt en verdere analyses heeft gemaakt. [naam 1] staat op het standpunt dat de toelichting die de accountantskamer stelt te missen ten aanzien van de gehanteerde basisjaren wel degelijk is gegeven en dat uit de door hem gegeven toelichting niet alleen volgt waarom hij de jaren 2008 en 2009 als basisjaren heeft genomen, maar ook dat daarvoor geen (reële) alternatieven waren.
- 6.2 Het College is met de accountantskamer van oordeel dat [naam 1] het verwijt treft dat hij zijn keuzes voor de CBS-index en de gehanteerde basisjaren in het Schaderapport onvoldoende heeft toegelicht en ook geen alternatieven heeft benoemd terwijl dat wel op zijn weg had gelegen. Het College onderschrijft hetgeen de accountantskamer dienaangaande in overweging 4.14 van de bestreden uitspraak heeft overwogen en besloten. Het College voegt daaraan toe, in reactie op hetgeen is aangevoerd, dat [naam 1] inderdaad heeft toegelicht waarom hij de jaren 2008 en 2009 als basisjaren heeft genomen, maar dat uit die toelichting niet blijkt dat [naam 1] zich rekenschap heeft gegeven van het – onweersproken – feit dat de kosten van de omzet sterk



konden fluctueren en dat hij heeft onderzocht of en in hoeverre de gekozen basisjaren voor de brutomarge voldoende representatief waren om als uitgangspunt voor de schadeberekening te kunnen dienen. Het College wijst erop dat in de NBA-handreiking 1127 is uitgewerkt dat het bestaan van alternatieven een aandachtspunt is bij het uitwerken van de opdracht en dat het in de situatie van een schadeberekening ten behoeve van een schadeclaim voor de beeldvorming en objectieve waarheidsvinding essentieel is dat relevante alternatieven worden benoemd. De grief faalt.

#### *Hoor en wederhoor*

- 7.1 [naam 1] betoogt in zijn vierde grief dat de accountantskamer in overweging 4.15 van de bestreden uitspraak ten onrechte heeft geconcludeerd dat hij in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid omdat hij [naam 2] niet heeft gehoord en [naam 2] niet zijn bevindingen voor wederhoor heeft voorgelegd. [naam 1] voert daartoe aan dat hoor- en wederhoor niet nodig was om een deugdelijke grondslag voor het Schaderapport te verkrijgen en dat de accountantskamer een verkeerd toetsingskader heeft gehanteerd door de specifieke zorgvuldigheidsplicht voor persoonsgerichte onderzoeken toe te passen.
- 7.2 Het College onderschrijft niet het oordeel van de accountantskamer dat [naam 1] [naam 2] had moeten horen over mogelijke wetenschap omtrent de achterliggende reden voor achteruitgang van de resultaten van [naam 7]. [naam 1] heeft toegelicht dat de opmerking in het Schaderapport (dat de achterliggende redenen voor de achteruitgang van de resultaten bij zijn opdrachtgever niet bekend zijn) ziet op het veronderstelde causaal verband tussen het enerzijds niet tijdig geïnformeerd zijn van de aandeelhouders over de juiste cijfers en anderzijds het achterblijven van de resultaten. [naam 1] heeft verder toegelicht dat het bij dit causaal verband niet gaat om een voor verificatie vatbaar feit, maar om een standpunt van de [naam 8] -groep waarvan hij heeft getoetst of dit op het eerste gezicht voldoende aannemelijk was, en dat dit standpunt in een juridische procedure ter discussie kan worden gesteld. Niet duidelijk is welke feitelijke informatie [naam 1] bij [naam 2] had kunnen en moeten vergaren en waarom deze relevant was voor de schadeberekening. Het College kan [naam 1] volgen waar hij betoogt dat uit zijn opmerking niet kan worden afgeleid dat hij voor zijn schadeberekening in de vorm van een vermogensvergelijking relevante informatie miste.
- 7.3 Voor het opstellen van een schadeberekening in de vorm van een vermogensvergelijking is niet vereist dat degene(n) die partij (zou(den) kunnen) worden in een juridische procedure actief wordt (worden) bevraagd op informatie die een ander licht op de zaak zou kunnen werpen. Uit de NBA-handreiking 1127 blijkt ook niet dat altijd sprake is van een verplichting tot het toepassen van hoor en wederhoor in het kader van opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen. Zoals het College onder meer heeft overwogen in zijn uitspraak van 31 mei 2012 (ECLI:NL:CBB:2012:BW7869) ontbeert een document niet reeds een deugdelijke grondslag op grond van het enkele feit dat geen hoor en wederhoor is toegepast, maar is hoor en wederhoor een middel om een deugdelijke grondslag te verkrijgen. Dat hoor en wederhoor in dit geval noodzakelijk was om een deugdelijke grondslag voor het Schaderapport te verkrijgen, ziet het College, mede gelet op hetgeen in 7.2 is overwogen, niet in. Omdat geen sprake is van een onderzoek met persoonsgerichte aspecten waarop de specifieke zorgvuldigheidsplicht bij persoonsgerichte onderzoeken van toepassing is, hoefde [naam 2] ook niet met het oog op de aard van het onderzoek te worden gehoord. De onderhavige schadeberekening borduurde voort op de bevindingen van het eerdere Onderzoeksrapport dat in hoor en wederhoor is voorgelegd aan [naam 2].
- 7.4 Voor zover [naam 2] heeft aangevoerd dat [naam 1] in het Schaderapport ook niet heeft toegelicht waarom [naam 1] hoor- en wederhoor achterwege liet, overweegt het College dat [naam 2] bij de accountantskamer enkel heeft geklaagd dat [naam 1] heeft verzuimd om zijn bevindingen in concept aan [naam 2] voor te leggen. Dit betekent dat het verwijt dat [naam 1] in

het Schaderapport niet heeft toegelicht waarom hij hoor en wederhoor achterwege liet buiten de omvang van de klacht valt.

7.5 De conclusie is dat de grief slaagt.

#### *Tekortkomingen Reactierapport*

- 8.1 [naam 1] betoogt met zijn vijfde grief dat de accountantskamer in overweging 4.16 van de bestreden uitspraak ten onrechte heeft geconcludeerd dat de ten aanzien van het Schaderapport vastgestelde inhoudelijke tekortkomingen ook kleven aan het Reactierapport.
- 8.2 Naar het oordeel van het College heeft [naam 1] niet concreet en gemotiveerd uiteengezet dat en waarom de door de accountantskamer vastgestelde tekortkomingen niet ook zouden kleven aan het Reactierapport. Meer in algemene zin geldt dat [naam 1] in het Reactierapport weliswaar op het punt van de CBS-index een nadere toelichting heeft verstrekt en ook een alternatieve index heeft aangedragen, maar dit laat onverlet dat de andere, hiervoor (onder 5 en 6) vastgestelde inhoudelijke tekortkomingen van het Schaderapport evenzeer aan het Reactierapport kleven. De grief slaagt niet.

#### *Objectiviteit*

- 9.1 De zesde grief van [naam 1] is gericht tegen overweging 4.18 van de bestreden uitspraak, waarin de accountantskamer heeft geoordeeld dat [naam 1], gezien de vergaande mate waarin hij in zijn onderzoek en rapportage simpelweg is uitgegaan van de standpunten van zijn opdrachtgever zonder ook maar enig oog te hebben voor de gerechtvaardigde belangen van [naam 2] bij een evenwichtig onderzoek, ook het fundamentele beginsel van objectiviteit niet heeft nageleefd.
- 9.2 Naar het oordeel van het College is de grondslag voor dit oordeel van de accountantskamer komen te ontvallen met de vaststelling dat in dit geval geen sprake was van een onderzoek met persoonsgerichte aspecten waarop de specifieke zorgvuldigheidsplicht bij persoonsgerichte onderzoeken van toepassing is. Het oordeel van de accountantskamer dat [naam 1] het fundamentele beginsel van objectiviteit niet heeft nageleefd door in zijn onderzoek en rapportage simpelweg uit te gaan van de standpunten van zijn opdrachtgever zonder ook maar enig oog te hebben voor de gerechtvaardigde belangen van [naam 2] bij een evenwichtig onderzoek, is immers geheel gebaseerd op het onjuiste oordeel van de accountantskamer in overwegingen 4.8 en 4.9 van de bestreden uitspraak dat het onderzoek van [naam 1] moet worden gezien als een onderzoek met (rechts)persoonsgerichte aspecten en dat [naam 1] daarom in voldoende mate rekening moest houden met de gerechtvaardigde belangen van [naam 2]. De grief slaagt.

10. Uit het voorgaande volgt dat het hoger beroep van [naam 1] gedeeltelijk slaagt.

#### *Hoger beroep van [naam 2]*

- 11.1 heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer en daarbij aangegeven dat zij zich geheel kan vinden in de uitspraak van de accountantskamer. Met haar (voorwaardelijk) hoger beroep wenst [naam 2], voor het geval het beroep van [naam 1] geheel of gedeeltelijk zou slagen, te vermijden dat de klachtonderdelen die in de bestreden uitspraak onbesproken zijn gebleven geen deel meer zouden uitmaken van de procedure in hoger beroep.
- 11.2 [naam 2] betoogt dat de accountantskamer niet (zichtbaar) is ingegaan op het verwijt van [naam 2] dat in het Schaderapport onvoldoende rekening is gehouden met de gevolgen van de economische crisis (klachtonderdeel (i) sub (d) van het klaagschrift) en het punt van de 'overige onvolkomenheden' (klachtonderdeel (i) sub (e) van het klaagschrift) op grond waarvan de schadeberekening van [naam 1] volgens [naam 2] ondeugdelijk was. Met de overige – door de accountantskamer niet besproken – onvolkomenheden verwijt [naam 2] [naam 1] dat (-) hij bij de door hem opgestelde schadeberekening ten onrechte de beweerdelijk gedeerde brutomarge heeft gelijkgesteld met de gedeerde winst, (-) het Schaderapport uitgaat van een abstracte benadering,

terwijl een concrete benadering had moeten worden gehanteerd en dat (-) het Schaderapport geen rekening houdt met een grote order van aandeelhouder [naam 9] in 2007 waardoor de resultaten in 2007-2009 hoger dan gebruikelijk waren.

11.3 Naar het oordeel van het College missen deze hiervoor genoemde specifieke onderdelen van de klacht zelfstandige betekenis in het licht van het gegronde verwijt dat de schadeberekening in het Schaderapport niet op een deugdelijke grondslag is gebaseerd en dat [naam 1] in zoverre heeft gehandeld in strijd het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het College zal deze specifieke onderdelen van de klacht van [naam 2] in het hoger beroep dan ook onbesproken laten.

11.4 Het hoger beroep van [naam 2] is ongegrond.

#### *Maatregel van tijdelijke doorhaling*

12.1 [naam 1] betoogt dat hem ten onrechte de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van twee maanden is opgelegd. Hij voert daartoe aan dat de kwalificatie dat het onderzoek en de rapportage zodanig partijdig zijn dat het een accountant niet waardig is, onterecht is en, zelfs als het College tot het oordeel zou komen dat hij bij een of meer aspecten onvoldoende afstand tot zijn opdrachtgever heeft bewaard, niet gedragen wordt door de motivering van de opgelegde maatregel. [naam 1] staat op het standpunt dat dit eveneens geldt voor de kwalificatie dat hij met de rapportage het accountantsberoep in diskrediet heeft gebracht, en dat een achterliggende redenering voor het standpunt dat [naam 2] een aanmerkelijk procedureel nadeel heeft ondervonden door de wijze van onderzoek en rapportering ontbreekt.

12.2 Dat de klacht dat [naam 1] in het kader van zijn onderzoek ten behoeve van het Schaderapport geen hoor en wederhoor heeft toegepast alsnog ongegrond is, doet naar het oordeel van het College niet af aan de ernst van de voor het overige vastgestelde verwijten. [naam 1] moet met name ernstig worden aangerekend dat hij ter uitvoering van de opdracht inzake de schadeberekening een Schaderapport heeft uitgebracht dat op wezenlijke onderdelen niet op een deugdelijke grondslag berust. [naam 1] heeft daarbij tevens in strijd gehandeld met de beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid door onvoldoende te verduidelijken dat het Schaderapport deels is gebaseerd op niet door [naam 1] geverifieerde feitelijke aannames van de opdrachtgever en zonder het daarbij noodzakelijke voorbehoud te maken. Daardoor heeft [naam 1] de schijn gewekt dat de mededelingen in het Schaderapport berusten op feitelijke aannames die door [naam 1] als registeraccountant werden onderschreven en is het risico ontstaan dat uit het Schaderapport onjuiste conclusies zouden worden getrokken in de civiele procedure tussen zijn opdrachtgever en [naam 2]. Dat dit risico zich vooralsnog niet heeft gerealiseerd, doet niet af aan de ernst van het vastgestelde verwijt. De overweging van de accountantskamer dat [naam 1] met dit Schaderapport het accountantsberoep in diskrediet heeft gebracht, onderschrijft het College niet. De hiervoor vastgestelde verwijten dragen dit oordeel niet. Alles overwegende, waaronder de omstandigheid dat aan [naam 1] eerder de (onherroepelijke) maatregelen van waarschuwing en berisping zijn opgelegd, acht het College de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand passend en geboden.

13. De slotsom is dat het hoger beroep van [naam 2] ongegrond is en het hoger beroep van [naam 1] gegrond voor zover het de gegronde verklaring van klachtonderdelen a en f en de opgelegde maatregel betreft. De uitspraak van de accountantskamer dient in zoverre te worden vernietigd. Voor het overige blijft de bestreden uitspraak in stand. Het College zal de zaak zelf afdoen en de klachtonderdelen a en f ongegrond verklaren en de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand opleggen.

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

## **Beslissing**

Het College:

- verklaart het hoger beroep van [naam 2] ongegrond;
- verklaart het hoger beroep van [naam 1] gegrond voor zover het betreft klachtonderdelen a en f en de opgelegde maatregel;
- vernietigt de bestreden tuchtuitspraak in zoverre;
- verklaart de klacht ongegrond, voor zover het betreft klachtonderdelen a en f;
- legt [naam 1] de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand op.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.M. Smorenburg, mr. H.S.J. Albers en mr. J.A.M. van den Berk, in aanwezigheid van mr. A. Graefe, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 31 maart 2020.

De voorzitter is verhinderd de uitspraak De griffier is verhinderd de uitspraak te ondertekenen te ondertekenen