

ECLI:NL:CBB:2021:1100

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	21-12-2021
Datum publicatie	21-12-2021
Zaaknummer	19/1625
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Accountantstuchtrecht. Geschil over berekening van earn-out in het kader van een overeengekomen Stock Purchase Agreement (SPA). Klager verwijt de accountant dat hij zich, als huisaccountant van een van de bij de SPA betrokken partijen, bereid heeft verklaard om de voor de berekening van de earn-out benodigde jaarcijfers te controleren. Geen strijd met ViO. Vaktechnische uitvoerbaarheid controle. Staken voorbereidend onderzoek. De rol van de accountant in een arbitrageprocedure. Het College verklaart het hoger beroep ongegrond.
Wetsverwijzingen	Wet tuchtrechtspraak accountants
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummer: 19/1625

uitspraak van de meervoudige kamer van 21 december 2021 op het hoger beroep van:

[naam 1] B.V., te [plaats] , appellante

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 20 september 2019, gegeven op twee klachten, door appellante ingediend tegen **[naam 2] RA**, betrokkene
(gemachtigde: mr. Y. Steeg-Tijms),

Procesverloop in hoger beroep

Appellante heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 20 september 2019, met nummers 18/904 en 18/1418 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2019:65).

Betrokkene heeft een schriftelijke reactie op het hogerberoepschrift gegeven.

Appellante heeft bij brief van 8 juni 2021 nadere stukken ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 22 juni 2021. Namens appellante is verschenen [naam 3], bijgestaan door [naam 4]. Betrokkene is verschenen, bijgestaan door mr. L.A. van Amsterdam, kantoorgenoot van de gemachtigde.

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 Appellante is een houdstermaatschappij van [naam 5], [naam 3] en [naam 6]. Door appellante werden en worden meerdere ondernemingen gedreven die zich bezighouden met de (groot)handel in kaas en daaraan verwante activiteiten. Tot 2013 maakten [naam 7] B.V. ([naam 7]) en [naam 8] B.V. ([naam 8]) deel uit van het [naam 12] -concern.
- 1.3 In 2013 heeft appellante haar 100 % aandelenpakket in [naam 7] en in [naam 8] verkocht aan [naam 9] B.V. ([naam 9]). Ten aanzien van de verkoop van [naam 7] is op 7 januari 2013 een koopovereenkomst getekend. Partijen duiden deze aan als SPA (Stock Purchase Agreement). In de SPA is een vaste basiskoopsom, ten bedrage van € 65.000.000,-, met daarboven een aanvullende betaling in de vorm van een earn-out opgenomen. De earn-out zou berekend worden aan de hand van de EBITDA van de entiteit [naam 7] + over de jaren 2013, 2014 en 2015. Met [naam 7] + wordt een economische entiteit zonder juridische vormgeving bedoeld, die is opgezet met als doel om de earn-out te berekenen. Tot [naam 7] + worden de volgende activiteiten gerekend:
 - a. groothandelsactiviteiten van (in ieder geval) [naam 7];
 - b. [naam 9] -inbreng (= enkele nader aangeduide activiteiten van [naam 9]).De maximale earn-out bedraagt volgens de SPA € 25.000.000,-. In de SPA was overeengekomen dat de jaarcijfers van [naam 7] + over de jaren 2013, 2014 en 2015 zo spoedig als praktisch mogelijk zouden worden opgesteld door [naam 9] en dat deze zouden worden gecontroleerd door de huisaccountant van [naam 9]. Voor het geval appellante bezwaar zou hebben tegen de berekening van de earn-out en onderling overleg niet tot overeenstemming zou leiden, zijn appellante en [naam 9] overeengekomen dat een derde accountant zou worden aangewezen aan wie de bezwaren zouden kunnen worden voorgelegd. Na goedkeuring van de overname door de Europese Commissie zijn de aandelen [naam 7] en [naam 8] op 1 mei 2013 daadwerkelijk overgedragen aan [naam 9].
- 1.4 Tot en met 2015 was [naam 10] huisaccountant van [naam 9]. Tot een controle van de jaarcijfers van [naam 7] + door [naam 10] is het niet gekomen.
- 1.5 Met ingang van 2016 is [naam 11] huisaccountant van [naam 9]. Betrokkene heeft aan [naam 9]

aangegeven dat hij in beginsel bereid was om de controle van de jaarcijfers van [naam 7] + uit te voeren op voorwaarde dat appellante zou instemmen met een controle door [naam 11] . Over de uitvoering van een controle door [naam 11] is in augustus 2016 gecommuniceerd tussen appellante, de advocaat van [naam 9] en betrokkene. Betrokkene had aangegeven dat hij wilde dat ook appellante instemde met de controle door [naam 11] . Hierover schrijft hij naar aanleiding van vragen/opmerkingen van appellante in een e-mail van 31 augustus 2016, voor zover hier van belang, het volgende:

“De reden dat wij graag de instemming van [naam 12] willen hebben is een andere dan wordt aangegeven. De reden is dat [naam 12] en [naam 9] de twee gebruikers van een eventuele verklaring zijn en dat we willen voorkomen dat 1 van de 2 gebruikers op voorhand al [naam 11] als onafhankelijke accountant afwijst en daarmee het werk wat we zouden kunnen verrichten al op voorhand niet zal worden gebruikt/erkend en voor niets wordt uitgevoerd.”

Vervolgens heeft betrokkene tot begin 2018 niets meer vernomen over een eventuele opdracht tot controle van [naam 7] + en is hij niet verder gegaan met de voorbereiding van deze controle.

1.6 In het najaar van 2016 heeft appellante een arbitrageprocedure aanhangig gemaakt bij het Nederlands Arbitrage Instituut (NAI) waarin een aantal aspecten van de SPA aan de orde is gesteld. Op 20 februari 2018 hebben de arbiters een tussenvonnis gewezen. De arbiters hebben onder meer geoordeeld dat appellante gehouden is om medewerking te verlenen aan de controle van de geconsolideerde jaarcijfers van [naam 7] +.

1.7 Vervolgens heeft overleg plaatsgevonden over de uitvoering van de overeengekomen controle van [naam 7] +. Op 14 maart 2018 heeft betrokkene in een e-mail aan [naam 9] , voor zover hier van belang, het volgende laten weten:

“De voorwaarden zoals een 2 jaar geleden besproken gelden nog steeds wat betreft een eventuele audit van de [naam 12] special purpose financial statements. Om een eerste inschatting van benodigde mensen te kunnen maken en ook de kwaliteit van de onderbouwing die beschikbaar zijn (zodat we kunnen vaststellen dat we ook tot een oordeel kunnen komen), zouden we graag op korte termijn een afspraak maken met [naam 13] , volgens mij degene die de jaarrekening heeft opgesteld.”

Bij e-mail van 28 maart 2018 heeft de advocaat van appellante aan de advocaat van [naam 9] , voor zover hier van belang, het volgende aangegeven:

“Graag reageer ik op jouw berichten van deze maand over de controleopdracht aan [naam 11] .
(...)

[naam 12] bevestigt hiermee jegens [naam 9] B.V. dat zij deze instemming in die zin geeft: zij zal in het kader van de controle van de Geconsolideerde Jaarrekening door [naam 11] de onafhankelijkheid van [naam 11] als huisaccountant van [naam 9] niet ter discussie stellen. [naam 12] maakt ter zake het voorbehoud dat deze instemming slechts geldt zo lang het vonnis niet is vernietigd.

Hiermee is aan de door [naam 11] gestelde voorwaarde voldaan. Graag verneem ik hoe de planning van de controleopdracht zal zijn.”

Betrokkene heeft vervolgens de opdrachtacceptatieprocedure in werking gezet; er werd gewerkt aan een (concept) engagement letter. Op 6 april 2018 heeft overleg hierover plaatsgevonden. Betrokkene is begonnen met voorbereidend werk met het oog op de uit te voeren controle.

1.8 Bij brief van 23 mei 2018 heeft appellante het eerste klaagschrift ingediend bij de accountantskamer. In reactie hierop heeft betrokkene, bij brief van 21 juni 2018, [naam 9] het

volgende laten weten:

"U heeft ons verzocht om de controle uit te voeren van de special purpose jaarrekening 2013 tot en met 2015 van de [naam 14] , zoals gedefinieerd in de koopovereenkomst van 7 januari 2013. Zoals met u besproken onderzoeken wij, alvorens een dergelijke opdracht te accepteren, onder andere of we de opdracht vaktechnisch kunnen uitvoeren. Met dit onderzoek zijn we recent gestart.

Op 31 mei 2018 hebben wij van de Accountantskamer van de rechtbank Zwolle een brief ontvangen met daarbij een tuchtklacht van [naam 1] B.V. tegen mijzelf. Dit ondanks dat [naam 1] B.V. in een eerder stadium nog akkoord was gegaan met [naam 11] als beoogde uitvoerder van controle van de special purpose jaarrekening van de [naam 14] .

Vanwege het grote belang van [naam 1] B.V. bij deze special purpose jaarrekening, hebben wij als één van de voorwaarden voor eventuele acceptatie van deze opdracht gesteld, dat zowel [naam 9] alsook [naam 1] B.V. zou instemmen met het feit dat [naam 11] deze opdracht zou gaan uitvoeren. Met het indienen van de tuchtklacht maakt [naam 1] B.V. duidelijk dat zij niet met [naam 11] als uitvoerder van de opdracht kan instemmen. Daarmee is niet (meer) aan de gestelde voorwaarde voldaan. Zoals ook met u besproken, hebben wij de beoordeling of wij de opdracht tot controle van de special purpose jaarrekening 2013 tot en met 2015 van de [naam 14] vaktechnisch zouden kunnen uitvoeren, daarom gestaakt. Wij kunnen de betreffende opdracht niet aanvaarden. Wij zullen diensgevolge geen opdrachtbevestiging uitbrengen."

1.9 Bij brief van 8 augustus 2018 heeft appellante het tweede klaagschrift ingediend bij de accountantskamer.

Uitspraak van de accountantskamer

2.1 De klachten, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, welke weergave door partijen niet wordt bestreden, houden in dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met voor hem geldende beroeps- en gedragsregels.

2.2 Aan de klacht met nummer 18/904 liggen de volgende verwijten ten grondslag:

- a. Betrokkene heeft zich in 2016 ten onrechte bereid verklaard om de controle van de jaarcijfers van [naam 7] + over 2013, 2014 en 2015 uit te voeren, omdat een dergelijke controle vaktechnisch niet uitvoerbaar en onvoldoende onafhankelijk was;
- b. Betrokkene heeft zich na 2016 ten onrechte bereid verklaard om de controle van de jaarcijfers van [naam 7] + over 2013, 2014 en 2015 uit te voeren, omdat een dergelijke controle vaktechnisch niet uitvoerbaar en onvoldoende onafhankelijk was;
- c. Betrokkene heeft zich voorafgaand aan de beslissing of hij de controle zou kunnen uitvoeren niet ingeleefd in de gebruikerswensen van appellante;
- d. Betrokkene heeft door zich bereid te verklaren de controle uit te voeren onzorgvuldig gehandeld ten aanzien van appellante;
- e. Betrokkene heeft door van appellante te verlangen dat zij zijn onafhankelijkheid niet ter discussie zou stellen, gehandeld in strijd met de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO);
- f. Betrokkene heeft, door als grond voor de eis dat zijn onafhankelijkheid niet ter discussie zou worden gesteld aan te voeren dat de controleverklaring bruikbaar zal zijn in de procedure tot

vaststelling van de earn-out, (uitsluitend) het belang van [naam 9] gediend. Aldus heeft hij de schijn gewekt niet onafhankelijk te zijn en daardoor heeft hij gehandeld in strijd met de goede uitoefening van het accountantsberoep.

2.3 Aan de klacht met nummer 18/1418 liggen de volgende verwijten ten grondslag:

- g. Betrokkene heeft zijn verzoek tot instemming met de controle door appellante niet adequaat gecommuniceerd;
- h. Betrokkene heeft in het kader van de arbitrageprocedure in strijd met het bepaalde in artikel 9 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) geen maatregel genomen teneinde de verkeerde voorstelling van zaken met betrekking tot zijn bereidheid om de controle te verrichten te corrigeren;
- i. Betrokkene heeft door zijn onderzoek naar de mogelijkheid om de controle van de cijfers [naam 7] + uit te voeren stop te zetten onzorgvuldig gehandeld;
- j. Betrokkene heeft in strijd met de zorgvuldigheid geen twijfel geuit over de controleerbaarheid van de jaarcijfers van [naam 7] +;
- k. Betrokkene heeft het door hem beoogde vaktechnische voorbehoud voor de controle niet adequaat gedocumenteerd;
- l. Betrokkene heeft niet adequaat gecommuniceerd over het door hem beoogde vaktechnische voorbehoud;
- m. Betrokkene heeft ten onrechte niet ingegrepen in de arbitrageprocedure tussen appellante en [naam 9] teneinde de verkeerde voorstelling van zaken met betrekking tot zijn bereidheid om de controle uit te voeren te corrigeren;
- n. Betrokkene heeft door het stopzetten van het onderzoek naar de mogelijkheid van de controle van [naam 7] + een belemmering opgeworpen voor appellante's toegang tot de tuchtrechter;
- o. Betrokkene heeft door het stopzetten van het onderzoek van de mogelijkheid van de controle van [naam 7] + bewerkstelligd dat appellante's earn-out-aanspraken op grond van de tussen appellante en [naam 9] gesloten SPA niet meer geldend kunnen worden gemaakt, waardoor appellante benadeeld is;
- p. Betrokkene heeft onzorgvuldig gehandeld door in zijn bereidverklaring tot (het onderzoek naar) de controle geen duidelijk en realistisch voorbehoud op te nemen met betrekking tot belemmeringen voor zijn onafhankelijkheid bij het uitvoeren van de controle;
- q. Betrokkene heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van objectiviteit en met de ViO door zich, ook al was [naam 11] huisaccountant van [naam 9], toch bereid te verklaren tot (het onderzoek naar) de controle.

2.4 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de beide klachten ongegrond verklaard.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3.

Het College stelt vast dat appellante geen grieven heeft gericht tegen het oordeel van de accountantskamer over de klachtonderdelen c. en g. Het oordeel van de accountantskamer over die klachtonderdelen staat daarom in rechte vast.

4. De grieven van appellante kunnen worden onderverdeeld in de volgende vier onderwerpen.

Allereerst heeft appellante aan de orde gesteld dat betrokkene zich ten onrechte bereid heeft verklaard om de controle te verrichten. Betrokkene had de opdracht volgens appellante namelijk direct moeten weigeren, ten eerste omdat hij niet onafhankelijk was en ten tweede omdat de controle vaktechnisch onmogelijk was. Verder heeft appellante betoogd dat betrokkene het voorbereidend onderzoek ten onrechte heeft gestaakt. Tot slot heeft appellante het handelen dan wel nalaten van

betrokkene in de arbitrageprocedure aan de orde gesteld.

Onafhankelijkheid

- 5.1 De accountantskamer heeft in 4.7.2 en 4.7.3 van de bestreden uitspraak, kort samengevat, geoordeeld dat de ViO niet van toepassing was, omdat er nog geen sprake was van een aanvaarde assurance-opdracht. Het is de accountantskamer voorts niet gebleken dat betrokkene aan appellante de eis heeft gesteld dat zijn onafhankelijkheid nooit ter discussie mocht worden gesteld. Betrokkene heeft enkel willen voorkomen dat dit al bij voorbaat zou gebeuren. Voorts heeft de accountantskamer in 4.14.1 en 4.14.2 van de bestreden uitspraak overwogen dat de omstandigheid dat [naam 11] huisaccountant was van [naam 9] op zichzelf niet in de weg hoefde te staan aan de onafhankelijkheid van betrokkene, mede gelet op hetgeen in de SPA was overeengekomen. Volgens de accountantskamer heeft betrokkene mogelijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid in voldoende mate onderkend en ter waarborging hiervan noodzakelijke maatregelen genomen.
- 5.2 Appellante betoogt dat de accountantskamer bij zijn oordeel dat betrokkene zich niet ten onrechte bereid heeft verklaard de opdracht uit te voeren, ten onrechte geen aandacht heeft gehad voor hetgeen is vermeld in de ViO. De ViO is, anders dan de accountantskamer oordeelt, wel degelijk van toepassing. Op grond van artikel 3, zesde lid, van de ViO dient de accountant onafhankelijk te zijn ten opzichte van het controle-object. Die onafhankelijkheid was er niet, omdat [naam 11] door middel van haar goedkeurende controleverklaring bij de groepsjaarrekening al een oordeel had gegeven over de hoogte van de earn out-verplichting van [naam 9] en daarmee over de EBITDA van [naam 7] +. Het betreft een geval van de slager die zijn eigen vlees zou keuren en dus van verboden zelftoetsing als bedoeld in artikel 1 van de ViO. Aangezien [naam 11] de opdracht had tot controle van de groepsjaarrekening van [naam 9] tegen een jaarlijkse miljoenen fee, had [naam 11] ten minste de schijn tegen, dat zij [naam 9] zoveel mogelijk ter wille zou willen zijn. Verder acht appellante van belang dat de uitkomst van de controle [naam 7] + door [naam 11] tot een bedrag van 25 miljoen euro van direct belang kon zijn voor [naam 9]. Appellante en [naam 9] verschilden op voorhand al verregaand van mening over onder meer de interpretatie van verslaggevingsregels ten aanzien van een aantal intercompany-transacties, met name kennistransfers. Daarover zou de controlerend accountant van [naam 7] + de knoop moeten doorhakken. Zo'n scheidsrechtersrol is voor een accountant complex als een van de partijen ([naam 9]) ook nog opdrachtgever is voor de omvangrijke en voor de accountant financieel belangrijke controle van de groepsjaarrekening. Op grond van artikel 6 van de ViO had de assurance-opdracht moeten worden geweigerd en had betrokkene dus ook niet tot voorbereidend onderzoek mogen overgaan. Betrokkene had appellante ook niet mogen vragen om te verklaren over de onafhankelijkheid van [naam 11]. Hij wist hoe appellante dacht over de onafhankelijkheid van [naam 11] en dat appellante op grond van het arbitraal vonnis klem zat. Dat volgens de SPA tussen [naam 9] en [naam 12] is overeengekomen dat de huisaccountant zou worden belast met de controle, maakt niet dat de onafhankelijkheid van [naam 11] geen issue meer is. [naam 11] staat buiten die rechtsverhouding en kan daar geen rechten aan ontlenen. Bovendien kunnen de beroepsregels niet contractueel aan de kant worden geschoven. Overigens kwalificeert [naam 11] niet als huisaccountant zoals bedoeld in de SPA. Voor zover de accountantskamer relevant heeft geacht dat in de SPA een bezwaarprocedure is opgenomen, heeft appellante opgemerkt dat deze alleen ziet op bezwaren van appellante tegen het bedrag van de door [naam 9] gemaakte earn out-berekening. Het handelen of nalaten van de accountant valt daar buiten.
- 5.3 Betrokkene heeft opgemerkt dat de ViO toepassing mist omdat geen sprake was van een aanvaarde opdracht. Verder brengt betrokkene naar voren dat hem, conform de in de SPA gemaakte afspraak dat de controle zou plaatsvinden door de huisaccountant van [naam 9], in de zomer van 2016 werd gevraagd of hij bereid zou zijn de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam 7] + op zich te nemen. Uit oogpunt van zorgvuldigheid heeft betrokkene de schriftelijk overeengekomen keuze niet voetstoots aangenomen, maar appellante gevraagd of

zij (nog steeds) met die keuze instemde. Nadat betrokkene op 31 augustus 2016 verduidelijkte waarom hij die instemming wilde hebben, heeft hij niets meer gehoord. In maart 2018, toen het verzoek om de controle te verrichten opnieuw aan de orde kwam, heeft betrokkene opnieuw gevraagd of appellante ook instemde met een controle door [naam 11]. Per e-mailbericht van 28 maart 2018 stemde appellante in. Daarbij heeft appellante verklaard dat zij de onafhankelijkheid van [naam 11] als huisaccountant van [naam 9] niet ter discussie zou stellen. Betrokkene had daarom geen aanleiding om een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid aan te nemen en behoefde daar geen maatregelen voor te treffen. Er is volgens betrokkene geen enkele feitelijke grondslag voor de veronderstelling dat betrokkene als accountant van [naam 9] de neiging zou hebben om tot een controle-uitkomst te komen die zijn opdrachtgever bevalt, te meer gelet op de uitvoerige beroepsregelgeving over onafhankelijkheid. Het verzoek om instemming is ook niet in strijd met het recht: het heeft geen zin werkzaamheden uit te voeren als één van de beide gebruikers al bij voorbaat een controle afwijst.

5.4 Over de toepasselijkheid van de ViO overweegt het College als volgt. De tekst van de ViO (waaronder in ieder geval artikel 6, derde en vierde lid, van de ViO) lijkt erop te wijzen dat niet is uitgesloten dat de ViO ook van toepassing kan zijn wanneer een opdracht nog niet is aanvaard. In de ViO staat immers een aantal situaties benoemd, waarin van de accountant kan worden verwacht dat hij een opdracht weigert. Of dit zo is, kan echter in het midden blijven, omdat het voor de uitkomst van deze zaak geen verschil maakt. Het College is namelijk van oordeel dat niet is gebleken dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met de ViO. Ook is niet gebleken dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met het beginsel van objectiviteit zoals bedoeld in artikel 2, aanhef en onder c en artikel 11, van de VGBA. Daarvoor is het volgende van belang.

5.5 Het College volgt de accountantskamer in het oordeel dat de omstandigheid dat [naam 11] – vanaf 2016 – huisaccountant was van [naam 9] op zichzelf niet in de weg stond aan de onafhankelijkheid van betrokkene. Daarbij heeft de accountantskamer de omstandigheid mogen betrekken dat in de SPA is afgesproken dat de huisaccountant van [naam 9] de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam 7] + zou verrichten. In die zin was het een begrijpelijke stap om betrokkene te vragen de controle te verrichten. Ook de overige door appellante aangevoerde omstandigheden leiden niet tot de slotsom dat betrokkene zich vanwege een gebrek aan onafhankelijkheid niet bereid mocht verklaren om de opdracht te verrichten. Dat er tussen appellante en [naam 9] verschil van mening was over de manier waarop de opdracht uitgevoerd moest worden, maakt niet dat betrokkene de opdracht bij voorbaat al had moeten weigeren. Niet valt uit te sluiten dat betrokkene in het kader van zijn voorbereidende werkzaamheden dan wel op een later moment tijdens de uitvoering van de opdracht een of meer bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid zou vaststellen. Daar zou hij vervolgens passende maatregelen voor moeten treffen. In het betoog van appellante en de dossierstukken heeft het College echter geen aanknopingspunten gevonden waaruit blijkt dat van een dergelijke bedreiging sprake was in augustus 2016 dan wel tussen maart en juni 2018. Betrokkene heeft zich in augustus 2016 enkel bereid verklaard de opdracht te verrichten. Tot het samenstellen van een team, het bekijken van alle financiële informatie en het maken van een opdrachtbrief, is het op dat moment nog niet gekomen, omdat de in het e-mailbericht van 31 augustus 2016 gevraagde instemming van appellante niet kwam. Pas na het tussenvonnis in de arbitrageprocedure en de daarna alsnog per e-mail van 28 maart 2018 gegeven instemming van appellante is betrokkene begonnen met de inhoudelijke voorbereiding van de opdracht. Na de verkregen instemming van appellante mocht betrokkene ervan uitgaan dat de eerdere over de onafhankelijkheid van betrokkene geuite bezwaren van appellante waren weggenomen. Het voert te ver om van betrokkene te verwachten om de in de e-mail van 28 maart 2018 gegeven instemming in twijfel te trekken op basis van de inhoud van het arbitraal tussenvonnis. Het College volgt appellante daarom niet in het standpunt dat betrokkene wist dat appellante klem zat en daar gevolgen aan had moeten verbinden. Verder is het College het met de accountantskamer eens dat niet is gebleken dat betrokkene appellante heeft gevraagd om nimmer zijn onafhankelijkheid meer ter discussie te stellen. Uit het e-mailbericht van 31 augustus 2016 blijkt niet meer dan dat betrokkene wilde voorkomen dat de onafhankelijkheid bij voorbaat al ter discussie werd gesteld. Verder is het College niet gebleken

dat de accountantskamer de in de SPA opgenomen bezwaarprocedure onjuist leest. Het College volgt appellante al met al niet in het standpunt dat betrokkene de opdracht bij voorbaat had moeten weigeren vanwege een gebrek aan onafhankelijkheid.

Vaktechnische uitvoerbaarheid controle

- 6.1 De accountantskamer heeft in 4.4.1 van de bestreden uitspraak, kort samengevat, overwogen dat uit het door appellante genoemde arrest van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 25 maart 2014 inzake Allposters/Pictoright (ECLI:NL:GHSHE:2014:809) niet de algemene regel kan worden afgeleid dat een controle over een enkele jaren daarvoor gelegen periode in alle gevallen onmogelijk moet worden geacht. De accountantskamer overweegt dat, alhoewel aan appellante kan worden toegegeven dat een dergelijke controle achteraf lastig kan zijn en in sommige gevallen wellicht niet mogelijk is, niet valt uit te sluiten dat er situaties zijn waarin dit wel mogelijk is. Het stond betrokkene daarom vrij te onderzoeken of een dergelijke controle in dit geval mogelijk was. In 4.12 en 4.13 van de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer overwogen dat geen gedrags- of beroepsregel betrokkene verplichtte om bij voorbaat twijfel te uiten over de controleerbaarheid van de cijfers. Betrokkene heeft niet expliciet een 'vaktechnisch voorbehoud' gemaakt. Wel heeft betrokkene aangegeven dat eerst een voorbereidend onderzoek naar de haalbaarheid van de controle zou plaatsvinden. Dit onderzoek is echter nooit afgerond. Betrokkene is voldoende helder geweest in zijn communicatie over het voorbereidende onderzoek en in de documentatie hiervan, aldus de accountantskamer.
- 6.2 Appellante heeft aangevoerd dat de accountantskamer ten onrechte heeft geoordeeld dat sprake was van een situatie waarin betrokkene niet op voorhand hoefde aan te nemen dat de controle vaktechnisch onmogelijk was en dat het hem vrij stond om dit te onderzoeken. Allereerst merkt appellante op dat de accountantskamer er ten onrechte van uitgaat dat sprake was van een situatie waarin betrokkene, voordat hij de opdracht zou aanvaarden, nog zou onderzoeken of een controle vaktechnisch mogelijk was. Uit het dossier blijkt daarvan niet, in ieder geval niet tot aan 7 maart 2018, en expliciet is dit pas gebleken uit een brief van [naam 11] aan [naam 9] van 21 juni 2018. Vanaf medio 2016 tot ten minste 7 maart 2018 is met medeweten van betrokkene door [naam 9] ten opzichte van zowel appellante als de arbiters gesteld dat de bereidheid van [naam 11] tot controle onvoorwaardelijk was. Dat is kwalijk, omdat overduidelijk was dat de controle vaktechnisch onmogelijk was, en deze bereidheid van [naam 11] ertoe heeft geleid dat de arbitrage desastreus is uitgekapt voor appellante. Verder geeft de accountantskamer aan de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch inzake Allposters/Pictoright een onjuiste betekenis. Daaruit kan wel degelijk de algemene regel worden afgeleid dat controle ver achteraf voor dit type 'special purpose' zaken niet mogelijk is. In de door appellante in hoger beroep overgelegde opinie van [naam 15] ([naam 15]) van 7 juni 2021 wordt dat bevestigd. [naam 15] concludeert dat de controle onmogelijk was. Appellante heeft [naam 15] benaderd vanwege de herhaalde en niet of nauwelijks onderbouwde stellingen dat de zaak Allposters/Pictoright niet vergelijkbaar is met [naam 7] +. [naam 15] , die als deskundige was betrokken bij de zaak Allposters/Pictoright, concludeert dat die zaak en [naam 7] + in het algemeen goed vergelijkbaar zijn. De controle van [naam 7] + is een onmogelijke om dezelfde reden als bij Allposters/Pictoright: de goede werking van de AO/IB is achteraf niet meer vast te stellen. Daarbij noemt [naam 15] aspecten die, in vergelijking met Allposters/Pictoright, de controle bij [naam 7] + nog extra bemoeilijken/belemmeren. Onder die omstandigheden had [naam 11] zich niet onvoorwaardelijk bereid mogen verklaren om de controle te verrichten.
- 6.3 Volgens betrokkene was er in 2016 geen reden om twijfels te uiten over de vaktechnische uitvoerbaarheid van de opdracht. Voorafgaand aan de arbitrage had betrokkene nog geen enkel onderzoek uitgevoerd naar de haalbaarheid daarvan. Van onjuist of onzorgvuldig handelen is daarom geen sprake. Op enig moment heeft de advocaat van [naam 9] weliswaar geschreven dat [naam 11] tot controle bereid was 'zonder daarbij enige voorwaarden te stellen aan [naam 12] '. Dit laat echter onverlet dat aan bepaalde voorwaarden moet zijn voldaan voordat betrokkene een opdracht aanvaardt, zoals het voldoen aan wet- en regelgeving, (voorwaarden voor) verspreiding,

onafhankelijkheid en vaktechnische haalbaarheid. In 2016 is het niet gekomen van een voorbereidend onderzoek en in 2018 heeft betrokkene het voorbereidend onderzoek gestaakt vanwege het indienen van de tuchtklacht. Van een gebrek aan communicatie en documentatie is geen sprake. Anders dan appellante meent heeft de accountantskamer niet geoordeeld dat er ernstige twijfels waren of de controle nog wel uitgevoerd kon worden. Betrokkene had niet de indruk dat de vaktechnische haalbaarheid op voorhand was uitgesloten, en de accountantskamer volgt betrokkene daarin. De documentatie die [naam 11] voorafgaand aan de arbitrage onder ogen heeft gekregen rondom de controle van de jaarrekeningen 2016 en 2017 van [naam 9] gaven ook geen aanleiding om de controle op voorhand onmogelijk te achten. Over het arrest Allposters/Pictoright heeft betrokkene opgemerkt dat daaruit enkel is af te leiden dat in dat geval een controleverklaring niet meer mogelijk was. Van een algemene regel is geen sprake. Over de opinie van [naam 15] heeft betrokkene opgemerkt dat hem de relevantie daarvan ontgaat, omdat betrokkene en [naam 11] in dit rapport niet worden genoemd.

6.4 Het College schaart zich achter het oordeel van de accountantskamer in de hiervoor in 6.1 vermelde overwegingen van de bestreden uitspraak. Ook het College leidt uit het arrest Allposters/Pictoright niet de algemene regel af dat het afgeven van een onafhankelijke controleverklaring vanwege controletechnische belemmeringen voor het uitvoeren van een controle over een enkele jaren daarvoor gelegen periode in alle gevallen onmogelijk moet worden geacht. Het gerechtshof heeft enkel geoordeeld dat een controle in dat geval niet mogelijk was. Het College heeft onvoldoende concrete aanknopingspunten voor het oordeel dat betrokkene, op het moment dat hij zich in augustus 2016 bereid verklaarde om de controle te verrichten, al tot de conclusie had moeten komen dat de controle vaktechnisch onmogelijk was. Door zich – zonder op dat moment expliciet voorwaarden te stellen – bereid te verklaren de opdracht te verrichten heeft hij ook niet geïmpliceerd dat de opdracht die hij zou gaan uitvoeren ongeclausuleerd zou zijn.

Omdat betrokkene na zijn e-mail van 31 augustus 2016 geen bericht meer ontving over deze opdracht, heeft betrokkene geen nadere werkzaamheden verricht. Nadat betrokkene in maart 2018 weer werd benaderd om alsnog de controle te verrichten, en nadat appellante daarmee had ingestemd, is betrokkene begonnen met voorbereidende werkzaamheden. Er was geen verplichting voor betrokkene om, op het moment dat hij zich in augustus 2016 bereid toonde om de opdracht op te pakken, voorwaarden te stellen of belemmeringen te benoemen. Zover waren de werkzaamheden toen nog niet. Aan de door appellante overgelegde opinie van [naam 15] hecht het College niet de waarde die appellante daaraan hecht. [naam 15] concludeert op basis van de procesdossiers van deze zaak, de zaak tegen twee accountants van [naam 10] en zijn kennis van de zaak Allposters/Pictoright, dat een controle na 2016 vaktechnisch niet mogelijk is. De administratie van de betrokken bedrijven heeft hij niet ingezien. Ook betrokkene had de onderliggende financiële stukken niet ingezien toen hij zich bereid verklaarde om de opdracht te verrichten. Betrokkene zag echter geen aanleiding om direct nee te zeggen, terwijl dat volgens [naam 15] wel had moeten. Hiervoor heeft het College echter al geoordeeld dat hij uit de zaak Allposters/Pictoright niet de algemene regel afleidt dat een controle achteraf niet mogelijk is. De specifieke omstandigheden die [naam 15] noemt zouden wellicht een rol kunnen gaan spelen in het voorbereidende onderzoek dan wel tijdens het verrichten van de opdracht. Het College heeft echter onvoldoende concrete aanknopingspunten voor het oordeel dat betrokkene de opdracht vanwege die omstandigheden op voorhand al had moeten weigeren. Het stond betrokkene vrij om te onderzoeken in hoeverre de controle kon worden uitgevoerd. Het betoog van appellante slaagt niet.

Staken voorbereidend onderzoek

7.1 De accountantskamer heeft over de klachtonderdelen i, n en o, die zien op het beëindigen van het onderzoek van betrokkene vanwege de ingediende tuchtklacht, in 4.11.2 en 4.11.3 van de bestreden uitspraak, samengevat, geoordeeld dat betrokkene niet in strijd met enige gedrags- of beroepsregel heeft gehandeld, omdat de indiening van een tuchtklacht tegen betrokkene een bedreiging was voor zijn onafhankelijkheid.

- 7.2 Appellante acht het, anders dan de accountantskamer, niet vanzelfsprekend dat het indienen van een tuchtklacht een bedreiging vormde voor de onafhankelijkheid van betrokkene. [naam 11] was al lange tijd bekend met de kernbezwaren van appellante tegen een controle, daarvan blijkt onder meer uit de brief van appellante van 27 juni 2016 en de brief van appellante van 22 augustus 2016. Die bezwaren zijn ook aan de orde geweest in de arbitrageprocedure. Betrokkene was dus op de hoogte van de bezwaren tegen hem toen hij zijn onderzoek startte.
- 7.3 Betrokkene brengt naar voren dat hij de opdracht alleen heeft willen uitvoeren omdat appellante daarmee had ingestemd. Toen appellante die instemming met het indienen van de klacht de facto weer introk heeft betrokkene besloten zijn werkzaamheden te staken. De klacht vormde een bedreiging van zijn onafhankelijkheid, zodat hij zich genoodzaakt zag de voorbereidende werkzaamheden te staken.
- 7.4 Het College is met de accountantskamer van oordeel dat betrokkene niet in strijd met de voor hem geldende gedrags- of beroepsregels heeft gehandeld door zijn werkzaamheden te staken nadat appellante een klacht tegen hem had ingediend. Uit de door appellante genoemde stukken uit 2016 blijkt weliswaar dat appellante twijfels had bij het verrichten van de controle door betrokkene, maar betrokkene mocht er vanuit gaan dat deze bezwaren niet meer golden op het moment dat appellante op 28 maart 2018 instemde met het laten verrichten van de controle door betrokkene. De nadien door appellante ingediende klacht heeft betrokkene terecht aangemerkt als een bedreiging voor zijn onafhankelijkheid en objectiviteit. Het betoog slaagt niet.

Arbitrage

- 8.1 Over de rol van betrokkene in de arbitrageprocedure (klachtonderdelen h en m) heeft de accountantskamer in 4.10.3 van de bestreden uitspraak het volgende overwogen (waarbij voor klaagster moet worden gelezen appellante):
- “Betrokkene heeft zich consequent op het standpunt gesteld dat hij weliswaar wist dat sprake was van arbitrage tussen klaagster en [naam 9] , maar dat hij niet bekend was met de inhoud van de in het kader van de arbitrageprocedure gewisselde processtukken. Klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat dit anders was. Reeds daarom bestond er voor betrokkene geen aanleiding om te interveniëren in de arbitrageprocedure. Ook toen betrokkene in het voorjaar van 2018 bekend raakte met het arbitraal tussenvonnissen, waarin stond dat hij in staat en bereid was om de controle van de geconsolideerde jaarrekening van [naam 7] + uit te voeren, hoefde er voor hem geen aanleiding te bestaan om een maatregel te nemen. Op dat moment was er voor betrokkene immers geen aanleiding om op voorhand aan te nemen dat de controle niet meer mogelijk was, mits ook klaagster daar toestemming voor zou verlenen. Betrokkene zou nog onderzoeken of een dergelijke controle in dit geval ook daadwerkelijk mogelijk was. Van informatie die materieel onjuist was, was dan ook geen sprake. Betrokkene hoefde dan ook geen maatregel te nemen gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding.”
- 8.2 Appellante acht het onbegrijpelijk dat de accountantskamer betrokkene volgt in zijn stelling dat hij gedurende de arbitrageprocedure geen bekendheid kreeg met de stukken. Het bestuderen van de processtukken in een geval als dit is op grond van Standaard 501 van de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS 501) verplichte kost voor de controlerend accountant. Een enkele ontkenning van betrokkene dat hij de stukken niet heeft gelezen volstaat, daarvoor niet. Betrokkene mag niet weggelaten met de – onbewezen – stelling dat hij heeft ‘weggekeken’ gedurende de arbitrage. Betrokkene wist of diende te weten dat de controle (vrijwel zeker) niet haalbaar zou zijn. Dat betrokkene deze twijfels niet heeft geuit richting de arbiters en appellante is in strijd met de zorgvuldigheid en artikel 9 van de VGBA en had tot gevolg dat de arbitrageprocedure desastreus is uitgespeeld voor appellante.
- 8.3 Betrokkene betwist dat hij heeft weggekeken en wijst erop dat hij op grond van NV COS 501 niet gehouden was de in de arbitrageprocedure gewisselde stukken te bestuderen.

8.4 Het College verenigt zich met de overwegingen van de accountantskamer in 4.10.3 van de bestreden uitspraak en maakt deze tot de zijne. Verder blijkt uit het oordeel in overweging 6.4 van deze uitspraak dat niet is gebleken dat betrokkene reeds op voorhand wist of diende te weten dat de controle vaktechnisch niet haalbaar zou zijn. Er was voor betrokkene dus geen reden om daarvan melding te maken richting de arbiters en appellante. Van strijd met artikel 9 van de VGBA is daardoor geen sprake. Het betoog slaagt niet.

Conclusie

9. Het hoger beroep is ongegrond.

10. De beslissing op dit hoger beroep berust mede op hoofdstuk V van de Wet tuchtrechtspraak accountants.

Beslissing

Het College verklaart het hoger beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.M. Smorenburg, mr. W.A.J. van Lierop en mr. D. Brugman, in aanwezigheid van mr. L.N. Foppen, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 21 december 2021.

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