

ECLI:NL:CBB:2024:444

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	09-07-2024
Datum publicatie	09-07-2024
Zaaknummer	22/2625
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Accountantstuchtrecht. Betrokkene heeft een rapport van feitelijke bevindingen als bedoeld in Standaard 4400N uitgebracht dat niet voldoet aan normen die voor een in overeenstemming met deze standaard uitgevoerde opdracht essentieel zijn. Bij het vastleggen van de uitkomsten van zijn werkzaamheden heeft hij nagelaten zijn specifieke werkzaamheden en feitelijke bevindingen steeds zodanig gedetailleerd te beschrijven dat de gebruikers van het rapport in staat waren om zelf een afweging over de betekenis van zijn bevindingen te maken. Dat hij voorafgaand aan de uitvoering van zijn opdracht heeft afgewogen welke manier van rapporteren in de gegeven omstandigheden voor de gebruikers van het rapport gepast zou zijn, heeft hij niet inzichtelijk gemaakt. Bij het opstellen van zijn rapport heeft hij er bovendien geen rekening mee gehouden dat zijn rapport door een ruimere kring van gebruikers zou worden gebruikt, althans tegen de aanmerkelijke kans dat dit zou gebeuren heeft hij onvoldoende maatregelen genomen. Een ernstige tekortkoming is voorts dat betrokkene zijn bevindingen niet steeds zodanig heeft verwoord dat hij vermeed een uitspraak te doen over het onderhavige object in zijn totaliteit en bij de gebruikers van het rapport de indruk te wekken dat hij een zekere mate van assurance gaf. De wegens schending van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid opgelegde maatregel van berisping blijft in stand.
Wetsverwijzingen	Wet tuchtrechtspraak accountants
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummer: 22/2625

uitspraak van de meervoudige kamer van 9 juli 2024 op het hoger beroep van:

[naam 1] RA, te [plaats] ,

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 4 november 2022 waarbij is beslist op een klacht, tegen [naam 1] ingediend door

[naam 2] B.V. ([naam 2])

(gemachtigde: mr. I.J. Janssens)

Procesverloop in hoger beroep

[naam 1] heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 4 november 2022 met nummer 22/506 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2022:37).

[naam 2] heeft een schriftelijke reactie op het hogerberoepschrift gegeven.

[naam 1] heeft op 26 maart 2024 nadere stukken ingebracht en zijn hogerberoepschrift aangevuld.

De zitting was op 15 april 2024. Aan de zitting hebben deelgenomen: [naam 1] , de gemachtigde van [naam 2] en [naam 3] .

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 uitspraak van de accountantskamer. Het College volstaat met het volgende.

1.2 [naam 1] heeft een opdracht aanvaard van [naam 4] B.V. ([naam 4]), althans van haar bestuurder [naam 5] , om onderzoek te doen naar de methodiek van doorbelastingen van omzetten en kosten tussen [naam 6] B.V. ([naam 6]) en [naam 7] B.V. ([naam 7]). De opdracht werd gegeven tegen de achtergrond van geschillen die waren gerezen tussen enkele zakenpartners en hun rechtspersonen, waaronder [naam 4] en [naam 2] . Zij vormden (mede) de inzet van twee procedures bij de ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam. De accountantskamer heeft de verhoudingen tussen de verschillende partijen in 3.2 van haar uitspraak beschreven.

1.3 [naam 1] heeft op 15 oktober 2019 zijn rapport uitgebracht, getiteld Rapport van feitelijke bevindingen. In het rapport heeft hij zijn opdracht als volgt verwoord:

Wij hebben overeengekomen specifieke werkzaamheden verricht met betrekking tot de methodiek van doorbelastingen van omzetten en kosten tussen [naam 6] BV en [naam 7] BV. De opdracht is met u overeengekomen en vastgelegd in de opdrachtbevestiging van d.d. 14 oktober 2019. De werkzaamheden hebben als doel om duiding te geven aan het gestelde door [naam 3] en [naam 8] en respectievelijke c.s. Genoemde partijen hebben zich geuit omtrent de wijze waarop onderlinge doorbelastingen plaatsvinden die niet overeen zou komen met de daartoe gemaakte afspraken en met als, kennelijk, oogmerk aandeelhouder(s) te benadelen. Bedoelde uitingen zijn niet voorzien van concrete onderbouwingen, waardoor behoefte bestaat aan duiding van het proces. Deze duiding wordt eveneens van belang geacht voor de beantwoording van verschillende vervolgvragen, zoals in het kader van de mate van control binnen de organisatie kunnen worden gesteld. De opdrachtvoorwaarden zijn omschreven in onze opdrachtbrief van 14 oktober 2019.

1.4 Voor zover in deze tuchtprocedure aan de orde heeft [naam 1] op de bladzijden 3, 5 en 8 van het rapport het volgende gerapporteerd:

In 2017 verkoopt [naam 7] het merendeel (+90%) van de advertentieruimte via de SSPs (een geautomatiseerd platform via welke aanbod van advertentieruimte bijeen wordt gebracht en aan de markt wordt aangeboden) App-Nexus en Google.

[]

Het bedrag op de seller statement van AppNexus is in dollars. Een koersverschil wordt in de boekhouding verantwoord onder de koersverschillen.

[]

De informatie die op het dashboard beschikbaar is wordt dagelijks door [naam 7] geüpdatet. Om deze werkwijze te bewerkstelligen heeft [naam 7] in 2015 een application programming interface (API) gebouwd. De API communiceert met de programmatuur van de SSPs en haalt dagelijks de data uit de externe programmatuur. Met deze data worden de dashboards van publishers geüpdatet. De data afkomstig uit de SSP kan niet worden gemuteerd, waardoor het weergegeven volume in aantallen plaatsingen per publisher voor alle partijen in de keten gelijk is en verkoper (publisher), mediabureaus en adverteerder over dezelfde basisinformatie beschikken en dit ook controleren.

[]

Aan het eind van iedere maand wordt op basis van deze gegevens een creditfactuur opgesteld die [naam 7] aan iedere publisher, en dus ook [naam 6] , verstuurt. Uit de grootboeken blijkt dat [naam 6] de creditfactuur verantwoordt onder de omzet. [naam 7] verwerkt de creditfactuur onder de directe inkoopkosten. De inhouding is conform de overeengekomen commissie die varieert van 15% tot 30%.

In het geval van de afspraken tussen [naam 6] en [naam 7] (2017) is de commissie maandelijks 15%.

1.5 Op de bladzijden 8, 9 en 10 van het rapport heeft [naam 1] het volgende gerapporteerd:

Werking van beheersingsmaatregelen

Om de effectieve werking van voorgaande opzet van de organisatie na te gaan en het verloop van het proces te verifiëren zijn door ons een aantal transacties uit het boekjaar 2017 bekeken. De weergave van de transacties betreft de ruwe data die uit de SSPs komen en worden binnengehaald via de API. De nagegane transacties zijn bepaald aan de hand van een steekproef. De omvang van de steekproef is als volgt vastgesteld:

In het boekjaar 2017 zijn er 98.634 transacties geweest die zien op de verkoop van advertentieruimte op domeinen onder het beheer van [naam 6]. Van deze transacties zijn er 10.881 met een omzetwaarde van 0. Derhalve zijn deze bij het trekken van de steekproef niet meegenomen. De populatie is derhalve 87.753. Uit deze populatie zijn 25 transacties getrokken (noot: Bij het bepalen van de grootte van de steekproef is uitgegaan van een betrouwbaarheidsinterval van 95%).

Deze 25 transacties zien op zeven factureringen van vijf SSPs. De som van deze factureringen vertegenwoordigt 17% van de totale omzet van [naam 6] in boekjaar 2017.

Uit de steekproef is het navolgende gebleken:

1. Transacties worden niet direct zichtbaar gemaakt op de teller statements. Seller statements geven slechts een totaal bedrag per periode op het niveau van [naam 7]. Het blijkt daardoor niet direct mogelijk om vanuit de ruwe data de betreffende facturen te controleren.
2. Omwille van hetgeen hiervoor is gebleken, is een alternatieve benadering gezocht en gevonden. Wij menen met de alternatieve aanpak eenzelfde doel te bereiken.

Alternatieve benadering:

1. Nagegaan hoe intern periodiek aansluiting wordt gezocht tussen de ruwe data en de teller statements. Enkele aansluitingen zijn wij nagegaan.
2. Interviews gehouden met een persoon van Tech, een persoon van de Financiële Administratie en een persoon van Sales; welke data wordt gebruikt en hoe komt die data tot stand? Welke activiteiten worden daarbij verricht? Wie doet wat in het proces? Hoe leidt die individuele data via de API tot een zichtbare mutatie op het dashboard?
3. Proces gevolgd van de gegevens via API voor een aantal mutaties, van binnenkomst, tot zichtbare presentatie op het dashboard. Dit betrof dezelfde (unieke) gegevens en daardoor vastgesteld dat de juiste gegevens op de juiste titel (Publisher) worden verantwoord.
4. Periodieke verbandcontroles uitgevoerd en aansluitingen gemaakt tussen volume en omzet.
5. De juistheid van koersverschillen, kosten en doorberekeningen nagegaan middels opgaven van SSPs, overeenkomsten van SSPs, overeenkomsten met bureaus, overeenkomsten met publishers (ook [naam 6]) en doorbelastingen van kosten via het grootboek.

Hieruit zijn geen afwijkingen ten opzichte van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen naar voren gekomen.

In de aansluitingen op totaalniveau van alle mutaties uit boekjaar 2017 bleek een niet materieel verschil van rond 600 te bestaan tussen de in het grootboek verantwoorde omzet van [naam 6] en de ruwe data betreffende boekjaar 2017. Wij hebben niet de moeite genomen dit verschil nader te verklaren.

Afsluitend

Op basis van het voorgaande hebben wij, overkoepelend, aansluiting kunnen vinden bij de data die van derden (SSPs) wordt ontvangen en de data zoals gepresenteerd aan derden (ook ter zake [naam 6]) via het dashboard. Voor het boekjaar 2017 hebben wij eveneens aansluiting kunnen vinden tussen de gegevens afkomstig van het dashboard ([naam 6]) en de in de concept jaarrekening van 2017 gepresenteerde omzet ([naam 6]).

Verder hebben wij met onze bevindingen ten aanzien van onze werkzaamheden inzake de opzet en de werking van het (interne-)beheersingssysteem weergegeven. Wij hebben eveneens het proces weergegeven dat vanuit de verkoop leidt tot een boeking in het grootboek. Tevens hebben wij op basis van onze bevindingen weergegeven welke kosten en kostensoorten leiden tot de verschillende afrekeningen tussen [naam 7] en publishers, alsmede de boekingen in het grootboek van [naam 7] en [naam 6] . Uit de bevindingen naar aanleiding van onze werkzaamheden komen geen afwijkingen ten opzichte van de norm (overeenkomst, protocol, verwerking data, boeking grootboek, facturatie) naar voren.

Wij gaan er van uit dat u op basis van het voorgaande in staat zult zijn u zelf conclusies te vormen betreffende de mate waarin de ondernemingen in control zijn en in hoeverre verklaringen en bevestigingen voor boekingen in het grootboek kunnen worden gevonden in de verschillende beheersingsmaatregelen zoals beschreven.

Uitspraak van de accountantskamer

2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, en waarvan de weergave door partijen niet wordt bestreden, houdt in dat [naam 1] bij het aangaan van zijn opdracht en bij het opstellen van zijn rapport van feitelijke bevindingen in strijd heeft gehandeld met de normen die volgen uit Standaard 4400N, Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Volgens [naam 2] treft [naam 1] het verwijt dat:

- (a) de overeenkomst van opdracht niet overeenkomstig Standaard 4400N tot stand is gekomen,
- (b) het rapport niet inzichtelijk maakt waarop zijn bevindingen zijn gebaseerd, en
- (c) de bewoordingen en conclusies die hij heeft gebruikt en opgenomen in het rapport een mate van assurance suggereren die niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen.

2.2 De accountantskamer heeft klachtonderdeel a ongegrond verklaard, de klachtonderdelen b en c gegrond verklaard, en aan [naam 1] de maatregel opgelegd van berisping.

2.3 De accountantskamer heeft, samengevat, geoordeeld dat [naam 1] onvoldoende gedetailleerd verslag heeft gedaan in zijn rapport en dat hij in zijn rapport een mate van assurance heeft opgewekt, die niet past bij een opdracht als bedoeld in Standaard 4400N.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3 Het hoger beroep is gericht tegen het ontvankelijk verklaren van de klacht, het gegrond verklaren van de klachtonderdelen b en c en tegen de maatregel van berisping die de accountantskamer aan hem heeft opgelegd.

Ontvankelijkheid klacht

4.1 De accountantskamer heeft geen reden gezien de klacht van [naam 2] niet-ontvankelijk te verklaren. [naam 1] had drie redenen aangevoerd waarom de klacht niet-ontvankelijk zou zijn. In hoger beroep bestrijdt hij het oordeel van de accountantskamer over de tweede reden, die kort gezegd inhoudt dat [naam 2] geen redelijk belang heeft bij het beoordelen van de klacht en dat er twijfel bestaat over haar goede trouw. In 5.4.2 van de bestreden uitspraak is hierover het volgende overwogen:

Uit het bepaalde in artikel 22 lid 1 Wtra volgt dat een ieder kan klagen over een vermoeden van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten van een accountant. Niet vereist is dat een klager aannemelijk maakt dat hij belang heeft bij de behandeling van zijn klacht. Hierbij geldt als algemeen uitgangspunt dat het accountantstuchtrecht strekt tot het bewaken en bevorderen van een goede beroepsuitoefening door accountants. Slechts onder bijzondere omstandigheden kan sprake zijn van misbruik van klachtrecht. Hiervan is onder meer sprake indien aannemelijk is dat een klager de klacht alleen heeft ingediend om betrokkene persoonlijk of financieel te treffen of dat op voorhand uitgesloten is dat de klacht kan bijdragen aan de doelstellingen van het tuchtrecht. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene het bestaan van dergelijke bijzondere omstandigheden niet aannemelijk heeft gemaakt.

4.2 Volgens [naam 1] heeft [naam 2] geen werkelijk belang bij de klacht. Naar hij stelt heeft de rapportage ook volgens [naam 2] niets van doen met enige kwestie tussen haar en [naam 4]. De klacht is slechts ingediend om hem persoonlijk te benadelen en draagt niet bij aan de doelstellingen van het tuchtrecht. Behalve onredelijke, onrechtmatige belangen die slechts leiden tot schade bij derden, is er geen ander belang. [naam 1] stelt dat hij, los van de schade die hem wordt toegebracht, op grond van artikel 7 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) een maatregel moet nemen tegen of zich moet distantiëren van niet integer handelen van anderen.

4.3.1 Uit jurisprudentie van het College over het tuchtrecht voor accountants (zie bijvoorbeeld de uitspraak van 3 mei 2022, ECLI:NL:CBB:2022:211) volgt dat niet relevant is of de klager een persoonlijk belang heeft bij het indienen van een klacht, en doen de handelwijze van de klager of de (gestelde) motieven voor het indienen van een klacht niet ter zake. Van misbruik van klachtrecht zal dan ook niet snel sprake zijn. Zoals in de Memorie van Toelichting bij de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) (Kamerstukken II, 2005-2006, 30 397, nr. 3, blz. 9) is toegelicht, is de tuchtrechtspraak erop gericht in het algemeen belang een optimaal functioneren van de accountant te verzekeren door in individuele gevallen tegen inbreuken op de wettelijke bepalingen en de ambtsethiek op te treden. In dit uitgangspunt ligt, aldus de toelichting, besloten dat de tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in het algemeen belang.

4.3.2 Het College is van oordeel dat de accountantskamer terecht geen aanleiding heeft gezien de klacht van [naam 2] niet-ontvankelijk te verklaren. Het afwezig zijn van een (werkelijk of redelijk) belang bij de klacht kan niet leiden tot het niet-ontvankelijk verklaren van de klacht. Het is voor de ontvankelijkheid van de klacht niet relevant dat [naam 2] tegen de achtergrond van een zakelijk conflict van het klachtrecht gebruik heeft gemaakt. Voor het oordeel dat sprake is van misbruik van klachtrecht bestaat geen grond. Dat [naam 2] slechts van het klachtrecht gebruik heeft gemaakt om hem persoonlijk of financieel te beschadigen, heeft [naam 1] niet aannemelijk gemaakt. Ook heeft hij niet duidelijk gemaakt waarom op voorhand zou zijn uitgesloten dat de klacht niet aan de doelstellingen van het tuchtrecht kan bijdragen. Een beroep op artikel 7 van de VGBA is in dit verband niet op zijn plaats. De verplichting om in het geval van

niet-integer handelen van anderen een maatregel te nemen, ziet niet op de situatie dat tegen de accountant een tuchtklacht is ingediend.

Klachtonderdeel b

5.1 Klachtonderdeel b houdt het verwijt in dat [naam 1] in zijn rapport niet inzichtelijk maakt waarop zijn bevindingen zijn gebaseerd. De accountantskamer heeft dit klachtonderdeel gegrond verklaard, omdat het rapport naar haar oordeel een duidelijke koppeling mist tussen de werkzaamheden die [naam 1] heeft uitgevoerd en de daaruit voortkomende feitelijke bevindingen of waarnemingen. De werkzaamheden zijn niet op detailniveau omschreven en waar [naam 1] een bevinding noteert, maakt hij niet duidelijk waarop de bevinding is gebaseerd. De accountantskamer heeft uit het rapport vier voorbeelden aangehaald waaruit naar haar oordeel blijkt dat het rapport onvoldoende gedetailleerde beschrijvingen bevat. Daarmee heeft [naam 1] volgens de accountantskamer niet overeenkomstig het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid gehandeld.

5.2.1 [naam 1] voert aan dat de vraag of zijn rapport van bevindingen voldoet aan de normen die Standaard 4400N stelt, moet worden beoordeeld op het aggregatieniveau van het onderwerp (object) van onderzoek. Hierbij zijn (het kennisniveau van) de beoogd gebruiker, de afwegingen met de beoogd gebruiker over het aggregatieniveau en de doelstelling van de opdracht van belang. De rapportage moet binnen de context van de tekst en toelichting van de standaard (en anderszins normen die het maatschappelijk verkeer dienen) worden gewogen. De verklarende teksten hebben niet de status van vereiste (zie Standaard 4400N, paragrafen 9 en 10). De bevindingen in het rapport zijn volgens [naam 1] te herleiden uit de omschreven werkzaamheden en geraadpleegde bronnen, en de aanvullend beschreven werkzaamheden. De standaard schrijft niet voor op welke manier gerapporteerd moet worden over het uit een werkzaamheid volgen van een bevinding, anders dan dat een en ander blijkt uit paragraaf A21 op voldoende niveau (voor de beoogd gebruiker) moet zijn beschreven. De conclusie van de accountantskamer dat dit verband niet goed is te volgen, waardoor de rapportage onjuist zou zijn of Standaard 4400N niet goed zou zijn gevolgd, kan [naam 1] niet aan deze standaard ontleen. De standaard gaat immers uit van beoogd gebruikers. [naam 2] was echter geen beoogd gebruiker als bedoeld in paragraaf 13 van Standaard 4400N en maakt ook niets aannemelijk.

5.2.2 [naam 1] stelt dat hij aan paragraaf 29 van Standaard 4400N heeft voldaan. Hij heeft de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitgevoerd en de verkregen informatie als basis gebruikt voor zijn rapport. Hij heeft niet anders gehandeld dan is vermeld in paragraaf A6 van de toelichting van Standaard 4400N, dat voorbeelden geeft van mogelijkheden om over deelwaarnemingen te rapporteren. Een negatief geformuleerde uitkomst van (of bevinding naar aanleiding van) werkzaamheden rond een gemaakte aansluiting houdt volgens [naam 1] niet automatisch een conclusie in als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten. Standaard 4400N biedt ruimte voor tussenconclusies en geeft voorbeelden van (eventueel negatief) te formuleren uitkomsten als bevinding. Waar Standaard 4400N ruimte laat voor interpretatie moet de rapportage naar zijn mening als een geheel worden beschouwd. Standaard 4400N verplicht er ook niet toe feiten te rapporteren die voor de beoogd gebruiker geen toegevoegde waarde hebben. Uit onder andere de paragrafen 15 en 16 van deze standaard blijkt volgens [naam 1] dat verplichtingen kunnen samenhangen met relevante feiten en omstandigheden. Verder volgt uit Standaard 4400N dat de accountant en de beoogd gebruiker(s) afwegen hoe diep de beschrijving moet zijn. Bij een beoordeling achteraf door de tuchtrechter is de context van belang (wie is beoogd gebruiker van het rapport, welke afspraken zijn er over de opdracht en het rapport gemaakt, waarom zou de extra diepte van belang zijn, binnen welke context vonden de werkzaamheden plaats, enzovoorts). [naam 1] stelt dat hij, conform paragraaf 5 van Standaard 4400N, heeft gerapporteerd over de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden en die hij kan onderbouwen met de verkregen informatie. Het tegendeel is volgens hem niet aannemelijk gemaakt.

5.2.3 Verder stelt [naam 1] dat hij aan paragraaf A21 van Standaard 4400N heeft voldaan. De feitelijke bevindingen heeft hij zodanig beschreven dat de gebruikers in staat waren om zelf een afweging te maken over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderhavige object. Ook [naam 2], haar adviseurs, en rechters bleken hiertoe in staat te zijn. Het object was in dit geval (inzicht in) de methodiek van doorbelasten van omzetten en kosten tussen [naam 6] en [naam 7]. Om de processen te duiden, is de aard ervan geïnterviewd. Daarbij is het boekingsproces nagegaan en zijn de interne beheersingsmaatregelen geïnterviewd en aansluitingen gezocht. Dit uitdrukkelijk zonder een uitspraak te doen over de mate van control, de juistheid of volledigheid van die financiële administratie, die in een latere instantie relevant zou kunnen zijn. Op basis hiervan kon een gebruiker deze methodiek uit de beschreven bevindingen duiden. Zo zou de beoogde gebruiker uit de bevindingen de afweging kunnen maken of de gegevens in de administratie terecht zullen kunnen komen. Ook andere afwegingen zijn mogelijk, maar het object verandert daardoor niet. Een bevinding - als uitkomst van (beschreven) werkzaamheden en met betrekking tot bedoelde methodiek - is dan bijvoorbeeld een aansluiting die [naam 1] heeft gezocht tussen gegevens die van derden afkomstig zijn (middels facturen in een bepaalde periode) en gegevens die afkomstig zijn van een bestand uit het geautomatiseerd systeem (een voorbeeld dat paragraaf A6 van Standaard 4400N letterlijk noemt). Ook is geprobeerd deze gegevens aan te sluiten op een bestand met seller statements aan afnemers voor die zelfde periode. De bevinding was dat voor deze periode de aansluiting is te maken, op 600,- na. Om de bevindingen te kunnen doen en inzicht te verwerven, is het proces beschreven voor de verkoop en verwerking van gegevens binnen het bedrijf. De gegevens kwamen voort uit verrichte werkzaamheden, waaronder interviews, bestudering grootboek, overeenkomsten en andere in het rapport beschreven werkzaamheden. Hierbij is aan het attentiepunt in paragraaf A21 voldaan door eerst aan te geven welke werkzaamheden worden verricht, waaronder interviews, gebruikte bronnen en de daarop volgende vastlegging van die gegevens. De bronnen zijn voor beoogde gebruikers voldoende duidelijk.

5.2.4 Volgens [naam 1] lijkt de accountantskamer een geheel eigen afweging te maken van wat bij een rapport van bevindingen als een vereiste geldt. Waar in Standaard 4400N niet het hulpwerkwoord dienen wordt gebruikt, is geen sprake van een vereiste. Het doel van de in het rapport genoemde steekproef was om tot bevindingen te komen ten aanzien van de bestendigheid (in een genoemde periode) met behulp van een deelwaarneming. Dit bleek niet mogelijk, wat in het rapport is beschreven conform Standaard 4400N, paragrafen 35 (onder werkzaamheden en bevindingen) en A13. Op geen enkel punt is sprake van een relatie met de grieven van [naam 2] als genoemd in 3.15 van de beschikking van de ondernemingskamer. Als de accountantskamer de klacht wilde uitbreiden, dan had zij artikel 22, vijfde lid, van de Wtra moeten toepassen.

5.3 Het College overweegt het volgende.

5.3.1 Met betrekking tot het rapport van feitelijke bevindingen is in paragraaf 34 van Standaard 4400N bepaald dat de accountant de uitkomsten van zijn werkzaamheden dient vast te leggen in een rapport. In paragraaf 35 van deze standaard is bepaald wat het rapport dient te bevatten. Als het gaat om de werkzaamheden en bevindingen moet dat onder andere een gedetailleerde beschrijving van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en feitelijke bevindingen zijn. Daarbij is verwezen naar de paragrafen A6, A21 en A22 van de toepassingsgerichte en verklarende teksten van Standaard 4400N.

In paragraaf A21 van de toepassingsgerichte en verklarende teksten van Standaard 4400N is toegelicht dat de mate van detail van de beschrijving van de feitelijke bevindingen zodanig is dat de gebruikers in staat worden gesteld om zelf een eigen afweging te maken over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderhavige object. Als attentiepunt is in deze paragraaf genoemd het geven van een adequate aanduiding van de broninformatie, zoals het beschrijven van de omvang van een deelwaarneming en waarop deze is gebaseerd (periode, bron, van

nummer .. tot ..), en het aangeven als informatie uit navraag is verkregen. Voor voorbeelden is verwezen naar paragraaf A6.

5.3.2 De accountantskamer heeft haar oordeel dat het rapport van feitelijke bevindingen van [naam 1] niet voldoet aan de norm dat het een voldoende gedetailleerde beschrijving van de werkzaamheden en feitelijke bevindingen moet bevatten, toegelicht aan de hand van vier concrete voorbeelden uit het rapport. [naam 1] bestrijdt dit oordeel, maar gaat niet in op de voorbeelden van normschending en de daarbij gegeven motivering. In de kern betoogt hij dat hij vanwege het kennisniveau van de beoogd gebruiker op een hoog aggregatieniveau over zijn werkzaamheden en bevindingen mocht rapporteren.

5.3.3 Het College is met de accountantskamer van oordeel dat uit de in 5.11.1 van de bestreden uitspraak gegeven voorbeelden uit het rapport blijkt dat [naam 1] de uitgevoerde werkzaamheden, zijn feitelijke bevindingen of waarnemingen en het verband daartussen onvoldoende gedetailleerd heeft beschreven. Karakteristiek voor het gebrek aan detail is het voorbeeld dat [naam 1] op bladzijde 5 van zijn rapport schrijft dat

De data afkomstig uit de SSP [] niet [kunnen] worden gemuteerd, waardoor het weergegeven volume in aantallen plaatsingen per publisher voor alle partijen in de keten gelijk is en verkoper (publisher), mediabureaus en adverteerder over dezelfde basisinformatie beschikken en dit ook controleren.

Hoe [naam 1] tot de voor zijn onderzoek relevante bevinding is gekomen dat het niet mogelijk is bedoelde data te muteren en waarom hij dit zo stellig kan rapporteren, licht hij echter niet toe. De details die de gebruiker nodig heeft om te concluderen of er een voldoende waarborg bestaat dat de data van de SSP niet kunnen worden gemuteerd, hadden in het rapport moeten staan. Dit is niet anders als het voorbeeld vanuit het perspectief van een gebruiker met een gedegen kennis van de entiteit en de organisatie wordt gezien.

5.3.4 [naam 1] beroept zich erop dat hij voorafgaand aan de uitvoering van de opdracht met de opdrachtgever heeft afgewogen op welk aggregatieniveau hij mocht rapporteren. De opdrachtbevestiging waarin zulke afwegingen (behoren te) zijn vastgelegd, heeft hij echter niet overgelegd. Tijdens de zitting van het College verklaarde [naam 1] dat hij slechts bereid is de opdrachtbevestiging alsnog in deze procedure in te brengen als alleen het College van het stuk kennis zou nemen. In het feit dat de Wtra niet in de mogelijkheid van beperkte kennisneming van stukken (door de rechter) voorziet, zag hij geen reden dit standpunt te verlaten en zijn stelling alsnog schriftelijk te onderbouwen. Overigens heeft [naam 1] niet inzichtelijk gemaakt waarom de beperking van kennisneming in dit geval gerechtvaardigd zou zijn. Gelet op het vorenstaande, en omdat voor zijn stelling verder geen steun in de stukken is te vinden, houdt het College het ervoor dat aan de beperkte mate van detail waarmee [naam 1] heeft gerapporteerd geen weloverwogen afspraken met de opdrachtgever ten grondslag hebben gelegen.

5.3.5 Bij het opstellen van zijn rapport van feitelijke bevindingen heeft [naam 1] er bovendien onvoldoende rekening mee gehouden dat het rapport niet alleen door zijn opdrachtgever zou worden gebruikt. Dat [naam 1] niet wist dat het rapport in de procedure bij de ondernemingskamer zou worden gebruikt, acht het College niet aannemelijk. Hij wist dat de zakenpartners ook juridisch een zakelijk conflict uitvochten en schreef zijn rapport mede vanwege de beschuldigingen van benadeling die in dat verband werden gedaan. In een addendum van 22 oktober 2019 op het rapport heeft hij ook vermeld dat hij het rapport (mede) ten behoeve van de procedure voor de ondernemingskamer heeft opgesteld. Aan het slot van het rapport heeft hij in de clausule over de beperking in het gebruik en de verspreidingskring geschreven dat het rapport (alleen) bestemd is voor degenen die direct betrokken zijn bij de op dat moment lopende procedure voor de ondernemingskamer en dat de rapportage zonder zijn

toestemming niet aan anderen mag worden afgegeven. Deze formulering impliceert dat het rapport ook door de andere participanten (partijen, advocaten, de ondernemingskamer) kon worden gebruikt, die immers ook konden worden geacht rechtstreeks bij de procedure betrokken te zijn. In dat geval diende de mate van detail van de beschrijving van de verrichte werkzaamheden en de feitelijke bevindingen ook voor hen zodanig te zijn dat zij zelf een afweging konden maken over de betekenis van de feitelijke bevindingen in het rapport. Zoals hiervoor is overwogen, was dat al voor de opdrachtgever niet mogelijk. Voor zover [naam 1] met de direct betrokken gebruikers slechts zijn opdrachtgever bedoelde, blijkt dat niet uit zijn rapport. In de clausule gebruikt hij niet de term beoogd gebruiker, maar gebruikers. Als [naam 1] bij het schrijven van zijn rapport enkel zijn opdrachtgever of nog andere specifieke gebruikers in gedachten had en het gebruik van zijn rapport in de genoemde (of een andere) procedure beoogde uit te sluiten, dan had hij dat in duidelijkere bewoordingen in voornoemde clausule tot uitdrukking moeten brengen.

Conclusie klachtonderdeel b

5.4 Het verwijt dat [naam 1] in zijn rapport niet inzichtelijk maakt waarop zijn bevindingen zijn gebaseerd, is terecht gegrond verklaard.

Klachtonderdeel c

- 6.1.1 De accountantskamer heeft klachtonderdeel c gegrond verklaard, omdat zij van oordeel is dat [naam 1] in zijn rapport een mate van assurance heeft opgewekt die niet past bij een opdracht als bedoeld in Standaard 4400N. Volgens de accountantskamer voldoen twee passages uit het rapport niet aan deze standaard.
- 6.1.2 In de eerste passage rapporteert [naam 1] dat hij een aantal transacties uit het boekjaar 2017 heeft bekeken om de effectieve werking van voorgaande opzet van de organisatie na te gaan en het verloop van het proces te verifiëren. Door het gebruik van deze bewoordingen suggereert hij naar het oordeel van de accountantskamer het uitvoeren van een controle. De accountantskamer constateert dat het rapport vervolgt met de weergave van een aantal werkzaamheden, en dit gedeelte van het rapport afsluit met de opmerking: Hieruit zijn geen afwijkingen ten opzichte van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen naar voren gekomen. Gelet op wat aan deze opmerking vooraf is gegaan - een weergave van het proces en een aankondiging van een verificatieonderzoek - wekt [naam 1] volgens de accountantskamer in zijn rapport de suggestie dat een bepaalde mate van zekerheid wordt verkregen.
- 6.1.3 Volgens de accountantskamer geldt hetzelfde voor de tweede passage: Uit de bevindingen naar aanleiding van onze werkzaamheden komen geen afwijkingen ten opzichte van de norm (overeenkomst, protocol, verwerking data, boeking grootboek, facturatie) naar voren. De opdracht van [naam 1] hield in het duidelijk maken van de methodiek van doorbelasten van omzet en kosten tussen [naam 6] en [naam 7]. Door in het rapport van feitelijke bevindingen de uitspraak te doen dat er geen afwijkingen zijn ten opzichte van de norm, zegt hij volgens de accountantskamer in feite dat de omzet en kosten conform afspraak worden berekend. Daarmee doet hij naar het oordeel van de accountantskamer een uitspraak over de betekenis van zijn feitelijke bevindingen in zijn totaliteit en wekt hij een mate van assurance die niet passend is voor een opdracht als bedoeld in Standaard 4400N.
- 6.2.1 [naam 1] is van mening dat hij in zijn rapport geen woorden heeft gebruikt die (beoogd) gebruikers in verwarring zouden kunnen brengen over de aard van het rapport. Ook bevat het rapport geen uitspraak die redelijkerwijs het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de uitkomst van de rapportage zou kunnen versterken. Hij wijst erop dat [naam 2] geen beoogd gebruiker is, dus als het rapport al zulke uitspraken zou bevatten, dan raakt dit haar niet. [naam 2] maakt ook niets aannemelijk. Eerder nam zij juist het standpunt in dat het rapport geen

conclusies bevat.

6.2.2 Volgens [naam 1] vormen de werkzaamheden die in het rapport zijn beschreven een direct en logisch verband tussen uitgevoerde werkzaamheden en beschreven bevindingen op basis van die werkzaamheden en als uitkomst van die beschreven werkzaamheden. Een aansluiting tussen de genoemde bestanden en bronnen is gevonden, op 600,- na. Hiermee is geenszins assurance gegeven. De aansluitingen zagen onder andere op de verwerking van doorbelaste omzetten, als genoemd in de opdracht (het object). De accountant vermeldt in zijn rapportage slechts dat de werkzaamheden en door hem gebruikte gegevens hebben geleid tot bevindingen. Die bevindingen weken niet af van de verwachting. Daarmee wordt niets gezegd over alle transacties, of volledigheid, of enige assurance betreffende een totaliteit, of een ander niet nader beschreven doel, of een verantwoording, dan wel een (andere dan genoemde) periode. Naar de stellige overtuiging van [naam 1] valt een en ander binnen de kaders van Standaard 4400N, dan wel blijkt uit deze standaard niets anders. Ook waar is bedoeld dat overkoepelend voor genoemde periode een verband kan worden gelegd tussen aangegeven bestanden, zoals blijkt uit de gerapporteerde bevinding, is niet beoogd assurance te geven over een (ander) object, een rapportage, een opstelling, een geheel of wat dan ook. Binnen de context van de rapportage mag hij verwachten dat een redelijke lezer kan en mag begrijpen dat hier niets anders is bedoeld dan de beschreven aansluitingen, wat overigens ook is gebleken.

6.2.3 [naam 1] bestrijdt dat hij assurance over een totaliteit heeft gegeven. In het rapport wordt slechts weergegeven dat uit de bevindingen (voor wat betreft de beschreven gegevens) een aansluiting kon worden gevonden en dat hij bij deze werkzaamheden geen afwijkingen heeft aangetroffen ten aanzien van een eveneens beschreven norm (verwachting afgezet tegen uitdrukkelijk genoemde documenten). [naam 1] vindt dat de accountantskamer de rapportage uit zijn verband heeft getrokken door individuele zinnen of woorden te wegen, zonder daarbij een relatie te leggen met het doel en de beschreven doelstelling van de rapportage. Een dergelijke benadering kan echter slechts aan de orde zijn als een beoogd gebruiker zich hierover beklagt.

6.3 Het College overweegt het volgende.

6.3.1 In paragraaf 5 van Standaard 4400N is bepaald dat de accountant rapporteert over de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden en die hij kan onderbouwen met de verkregen informatie. De accountant doet geen uitspraak over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderhavige object in zijn totaliteit. De werkzaamheden zijn daar niet op gericht en vormen dan ook onvoldoende basis voor een totaaluitspraak. Ook is in deze paragraaf benadrukt dat, ondanks dat de accountant geen oordeel geeft of conclusie trekt over het onderhavige object in zijn totaliteit, het wel mogelijk is dat de accountant op onderdelen over de uitkomsten een uitspraak doet. Hierbij wordt vermeden dat de indruk gewekt wordt dat sprake is van een assurance-opdracht. Verwezen is naar paragraaf 34m en n van Standaard 4400N en de paragrafen A6 en A21 van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van deze standaard.

In paragraaf A6 van de toepassingsgerichte en verklarende teksten zijn voorbeelden gegeven van de mogelijkheid om op onderdelen over de uitkomsten een uitspraak te doen. Blijkens de eerste alinea van deze paragraaf kan de accountant bijvoorbeeld vermelden dat bij acht onderzochte onkostendeclaraties de interne richtlijnen zijn gevolgd, maar dat hij hiermee geen uitspraak doet over alle onkostendeclaraties. Een ander voorbeeld is als de accountant gegevens van twee verschillende bronnen vergelijkt en dan rapporteert dat deze gegevens met elkaar overeenkomen. Of als de accountant een berekening narekent en rapporteert dat de berekening klopt. In het vervolg van paragraaf A6 zijn drie voorbeelden van werkzaamheden, uitgangspunten en feitelijke bevindingen van een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden schematisch uitgewerkt.

6.3.2 Het College is het met de accountantskamer eens dat het nagaan van de effectieve werking van de opzet van de organisatie, waarmee [naam 1] blijkbaar doelt op de beheersingsmaatregelen in het proces (intern en tussen partijen) dat hij op bladzijde 7 van zijn rapport heeft beschreven, en het verifiëren van het verloop van het proces, sterk doet denken aan het evalueren van de interne beheersing van de entiteit, wat bij uitstek werk is dat bij de controle van een jaarrekening moet worden verricht. Met de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden lijkt verenigbaar dat een accountant de (interne) beheersingsmaatregelen identificeert en beschrijft die een entiteit heeft vastgesteld, en nagaat of (en hoe) deze beleidslijnen of procedures in de praktijk zijn geïmplementeerd. Zolang hij daarmee geen uitspraak doet over de beheersingsmaatregelen in hun totaliteit, lijkt ook toelaatbaar dat de accountant in het kader van een dergelijke opdracht door middel van een steekproef of deelwaarneming bekijkt of een bepaalde door de entiteit vastgestelde beheersingsmaatregel in de praktijk functioneert zoals men op basis van de opzet en beoogde werking ervan zou mogen verwachten. [naam 1] heeft in zijn rapport echter eerst vermeld dat zijn werkzaamheden met betrekking tot de beheersingsmaatregelen ten doel hebben de effectieve werking van de opzet van de organisatie na te gaan en heeft vervolgens geconcludeerd dat uit de werkzaamheden die hij volgens zijn alternatieve benadering heeft uitgevoerd geen afwijkingen ten opzichte van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen naar voren zijn gekomen. Met de accountantskamer is het College van oordeel dat [naam 1] daarmee in zijn rapport een bepaalde mate van zekerheid over de effectieve werking van de beheersingsmaatregelen heeft gesuggereerd die niet past bij een opdracht als bedoeld in Standaard 4400N.

6.3.3 Een suggestie die evenmin bij een dergelijke opdracht past, gaat naar het oordeel van het College ook uit van de zin in het rapport:

Uit de bevindingen naar aanleiding van onze werkzaamheden komen geen afwijkingen ten opzichte van de norm (overeenkomst, protocol, verwerking data, boeking grootboek, facturatie) naar voren.

[naam 1] bestrijdt dat hij hiermee een uitspraak doet over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het object in zijn totaliteit en een mate van assurance wekt die niet passend is. De zin leest echter als een conclusie die volgt op een korte weergave (in de hele alinea of het tweede deel van de alinea) van de verschillende werkzaamheden die hij voor zijn opdracht heeft uitgevoerd. Naar het oordeel van het College wekken deze afsluitende woorden de suggestie dat uit de werkzaamheden die [naam 1] heeft uitgevoerd, niet is gebleken dat (over het geheel genomen) de overeenkomsten en protocollen niet worden nageleefd, dat data onjuist worden verwerkt, en dat de boekingen in het grootboek en de facturatie niet correct plaatsvinden. Naar het oordeel van het College heeft [naam 1] ook daarmee een uitspraak gedaan over de betekenis van zijn feitelijke bevindingen voor het object in zijn totaliteit en een mate van zekerheid gesuggereerd die niet passend is voor een opdracht als bedoeld in Standaard 4400N.

Conclusie klachtonderdeel c

6.4 Het verwijt dat [naam 1] in zijn rapport bewoordingen en conclusies heeft gebruikt en opgenomen die een mate van assurance suggereren die niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen, is terecht gegrond verklaard.

Maatregel

7.1 [naam 1] vindt de maatregel van berisping die de accountantskamer aan hem heeft opgelegd disproportioneel. In twee zaken met vergelijkbare klachten over een rapport van bevindingen is de maatregel van waarschuwing opgelegd. De vindplaats van deze zaken is ECLI:NL:TACAKN:2022:27 en ECLI:NL:TACAKN:2021:42. Mogelijk woog in zijn geval mee dat hij volgens de accountantskamer wist

() dat het rapport zou worden gebruikt in de OK-procedure, terwijl hij had moeten weten dat dat het rapport niet geschikt is voor gebruik door derden, omdat bepaalde kennis nodig is om de uitkomsten te begrijpen en op een passende manier te gebruiken. Waaruit dit is geconcludeerd, is echter niet duidelijk. De accountantskamer houdt er geen rekening mee dat het rapport uitdrukkelijk vermeldt dat het zonder zijn voorafgaande schriftelijke toestemming niet aan derden mag worden verstrekt. Er is geen verzoek van derden geweest, laat staan dat hij toestemming zou hebben gegeven het rapport te gebruiken. Tijdens de zitting bij de accountantskamer bleek ook dat hij geen weet had van het gebruik van het rapport. De suggestie dat de ondernemingskamer niet in staat zou zijn een 4400N-rapport te lezen, begrijpen en gebruiken, vindt [naam 1] merkwaardig. Uit de uitspraak van de ondernemingskamer blijkt exact wat met het rapport is gedaan. Bovendien overweegt de accountantskamer tot slot zelf nog dat klaagster niets naar voren heeft gebracht waaruit kan volgen dat betrokkene feitelijk onjuiste bevindingen heeft gerapporteerd. Er is volgens [naam 1] niet of onvoldoende meegewogen dat hij conform artikel 20 van de VGBA professionele oordeelsvorming heeft toegepast (als het gaat om het inrichten van de opdracht, het afstemmen met de beoogde gebruikers en het te hanteren aggregatieniveau) en wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (zoals de ondernemingskamer en de rechtbank) aanvaardbaar en toereikend acht. Dit alles rechtvaardigt naar zijn mening in geen enkel opzicht het opleggen van de maatregel van berisping.

7.2 Het College is van oordeel dat [naam 1] een rapport van feitelijke bevindingen als bedoeld in Standaard 4400N heeft uitgebracht dat niet voldoet aan normen die voor een in overeenstemming met deze standaard uitgevoerde opdracht essentieel zijn. Bij het vastleggen van de uitkomsten van zijn werkzaamheden heeft [naam 1] nagelaten zijn specifieke werkzaamheden en feitelijke bevindingen steeds zodanig gedetailleerd te beschrijven dat de gebruikers van het rapport in staat waren om zelf een afweging over de betekenis van zijn bevindingen te maken. Dat hij voorafgaand aan de uitvoering van zijn opdracht heeft afgewogen welke manier van rapporteren in de gegeven omstandigheden voor de gebruikers van het rapport gepast zou zijn, heeft hij niet inzichtelijk gemaakt. Bij het opstellen van zijn rapport heeft [naam 1] er bovendien geen rekening mee gehouden dat zijn rapport door een ruimere kring van gebruikers zou worden gebruikt, althans tegen de aanmerkelijke kans dat dit zou gebeuren heeft hij onvoldoende maatregelen genomen. Dit is het verschil met de gedragingen die aan de orde waren in de hiervoor genoemde uitspraken van de accountantskamer. Een ernstige tekortkoming is voorts dat [naam 1] zijn bevindingen niet steeds zodanig heeft verwoord dat hij vermeed een uitspraak te doen over het onderhavige object in zijn totaliteit en bij de gebruikers van het rapport de indruk te wekken dat hij een zekere mate van assurance gaf.

7.3 Het College acht passend en geboden dat de accountantskamer aan [naam 1] voor deze schending van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid de maatregel van berisping heeft opgelegd.

Conclusie hoger beroep

8 De slotsom is dat het hoger beroep van [naam 1] ongegrond is.

9 De beslissing op dit hoger beroep berust mede op hoofdstuk V van de Wtra.

Beslissing

Het College verklaart het hoger beroep van [naam 1] ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.L.W. Aerts, mr. H.L. van der Beek en mr. M.C. Stoové, in aanwezigheid van mr. C.G.M. van Ede, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 9 juli 2024.

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