

ECLI:NL:CBB:2015:301

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	19-08-2015
Datum publicatie	14-09-2015
Zaaknummer	13/918
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Accountantstuchtrecht. Conclusies in rapport strijdig met NV COS 4400. Ten onrechte onderzoek niet als persoonsgericht aangemerkt, geen hoor en wederhoor toegepast, op eenzijdige informatie afgegaan, rapport uitgebracht dat deugdelijke grondslag ontbeert. Bedreiging niet onderkend van verspreiding rapport door kantoorgenoten niet-accountants. Nalaten te handelen na bekend zijn met onterechte verspreiding rapport. Berisping. Hoger beroep ongegrond.
Wetsverwijzingen	Wet tuchtrechtspraak accountants
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummer: 13/918

20150

Uitspraak van de meervoudige kamer van 19 augustus 2015 op het hoger beroep van:

[naam 1] RA ([naam 1]) en [naam 2] RA ([naam 2]), appellanten

(gemachtigde: mr. N.E.N. de Louwere),

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 18 oktober 2013, gegeven op een klacht, op 2 januari 2012 tegen, onder anderen, appellanten ingediend door

[naam 3] MRE ([naam 3]), te [plaats 1] ,

[naam 4] B.V. ([naam 4]), te [plaats 1] ,

[naam 5] ([naam 5]), te [plaats 2] , en

[naam 6] B.V. ([naam 6]), te [plaats 2] .

Procesverloop in hoger beroep

Appellanten hebben hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 18 oktober 2013, met nummers 12/3, 12/4, 12/5, 12/6, 12/7, 12/8 en 12/9 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2013:54).

Ook [naam 5] en [naam 6] hebben hoger beroep ingesteld tegen deze uitspraak van de accountantskamer (zaaknummer 13/917). Op dit hoger beroep wordt heden afzonderlijk uitspraak gedaan. [naam 3] en [naam 4] hebben geen hoger beroep ingesteld.

[naam 3] en [naam 4] hebben een schriftelijke reactie op het hogerberoepschrift gegeven, waar [naam 5] en [naam 6] zich bij hebben aangesloten.

Appellanten hebben op 14 maart 2014 en op 12 mei 2015 een nader stuk ingediend. [naam 5] en [naam 6] hebben, mede namens [naam 3] en [naam 4], op 15 april 2015 nadere stukken ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 27 mei 2015.

[naam 1] en [naam 2] zijn verschenen, bijgestaan door hun gemachtigde. [naam 3] is verschenen, tevens als vertegenwoordiger van [naam 4] van welke vennootschap hij de bestuurder is. [naam 5] is eveneens verschenen, tevens als vertegenwoordiger van [naam 6] van welke vennootschap hij de bestuurder is.

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.

Uitspraak van de accountantskamer

2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, welke weergave door partijen niet wordt bestreden, luidt, voor zover in hoger beroep van belang, als volgt:

a. klagers verwijten [naam 1] en [naam 2] opsteller te zijn geweest van het Rapport en meer in het bijzonder dat zij met beperkte informatie en in zeer korte tijd, namelijk drie werkdagen, een eenzijdig, onzorgvuldig en feitelijk onjuist Rapport opgesteld hebben;

b. klagers verwijten [naam 7] aangaande het Rapport:

1. dat zij heeft toegelaten dat het Rapport zou worden gebruikt in de juridische procedures terwijl het louter het standpunt van haar opdrachtgever bevat en niet berust op waarheidsvinding;

2. dat op geen enkele manier bij de totstandkoming van het Rapport hoor en wederhoor is toegepast;

3. het Rapport nooit bijgesteld te hebben terwijl [naam 4] op 4 en 5 augustus 2010 nog zeer veel informatie ter beschikking heeft gesteld aan [naam 7] . Op

2 november 2010 heeft [naam 7] het rapport ongewijzigd ingebracht in een juridische procedure tegen klagers en voor 2 november 2010 verwees [naam 7] naar het aan het Rapport ten grondslag liggende onderzoek.

c. ()

2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klacht tegen [naam 1] op de klachtonderdelen a., b.1., b.2. en b.3. gegrond verklaard en hem ter zake de maatregel van berisping opgelegd. Ook de klacht tegen [naam 2] heeft de accountantskamer op de onderdelen a., b.1., b.2. en b.3. gegrond verklaard en hem ter zake de maatregel van berisping opgelegd. Voor het overige heeft de accountantskamer de klacht jegens [naam 1] en [naam 2] ongegrond verklaard. De klacht jegens anderen dan [naam 1] en [naam 2] heeft de accountantskamer in zijn geheel ongegrond verklaard.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3.1 De eerste grief van appellanten is gericht tegen de gegrondverklaring van de klachtonderdelen a en b.2. Te dien aanzien heeft de accountantskamer, voor zover hier van belang, het volgende overwogen:

2.10 [naam 1] en [naam 2] hebben een rapport van feitelijke bevindingen (hierna: het Rapport) opgesteld en dit op 23 maart 2010 aan [naam 8] verstrekt. () In dit rapport is onder meer opgenomen [met letteraanduiding door de Accountantskamer]:

Wij hebben, () onderzocht in hoeverre [naam 9] haar verplichtingen jegens [naam 10] B.V. (hierna te noemen [naam 10]) is nagekomen met betrekking tot het project [naam 11] . Met name is ons onderzoek gericht op de door [naam 10] bij [naam 9] in rekening gebrachte bedragen en de door [naam 9] ten aanzien van dit project verrichte betalingen. ()

Wij hebben onze werkzaamheden verricht in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder Standaard 4400 (). ()

Uit ons onderzoek zijn de navolgende feitelijke bevindingen gebleken.

()

[a.] Aangezien geen vennootschap van de [naam 3] -groep partij is in de tussen [naam 9] en [naam 10] gesloten overeenkomst met betrekking tot projectbegeleiding, is dit bedrag dan ook onterecht door [naam 12] in rekening gebracht en onterecht door () onder zich gehouden. ()

[b.] Ondanks het feit dat, () worden toch door [naam 3] c.s. in 2009 betalingen aan [naam 10] verricht zonder dat hier een rechtsgrond voor is geconstateerd.

()

[c.] Bij afronding van het project [naam 11] had tenminste facturatie van dit bedrag en verantwoording in de jaarrekening dienen plaats te vinden. Door de gevolgde wijze van verantwoorden wordt het resultaat van de vennootschap negatief beïnvloed.

[d.] In tegenstelling tot hetgeen is overeengekomen tussen partijen worden door [naam 3] c.s. bij [naam 9] bedragen inzake architectkosten rechtstreeks in rekening gebracht. Voor [naam 10] is het dientengevolge niet mogelijk de hoogte van de declaratiestromen en de naleving van de overeenkomsten met [naam 9] te beheersen. ()

()

4.5.2 [naam 2] en [naam 1] hebben naar het oordeel van de Accountantskamer in het Rapport, hierboven onder 2.10 onder a. tot en met d. opgesomd, echter vergaande conclusies ten nadele van [naam 3] en de aan hem gelieerde ondernemingen getrokken welke niet passen in een rapport op grondslag van Standaard 4400. Deze conclusies hebben bovendien het karakter van de uitkomsten van een persoonsgericht onderzoek, zoals bedoeld in de Praktijkhandreiking persoonsgerichte onderzoeken van het NIVRA - thans de Nba - volgens welke handreiking het

voor het verkrijgen van een deugdelijke grondslag daarvan aangewezen is om conclusies te trekken en te verwoorden na hoor en wederhoor dan wel - anderszins - in vervolg op een handelwijze die (ook) voldoet aan de basisprincipes, verplichtingen en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving. Van het volgen van één van beide handelwijzen hebben [naam 2] en [naam 1] geen blijk gegeven. Zoals in het Rapport en in het verweerschrift is aangegeven, zijn zij uitgegaan van door één belanghebbende partij, namelijk [naam 8], aangereikte stukken terwijl zonder meer voor een deugdelijke grondslag van de getrokken conclusies nadere informatie van (één of meer) klagers noodzakelijk zou zijn geweest. Daaraan doet niet af, zoals in het verweerschrift is betoogd, dat het rapport alleen voor interne doeleinden was bestemd, een beperkte context van onderzoek had en dat aan het rapport was toegevoegd dat het rapport niet aan derden mocht worden verstrekt zonder uitdrukkelijke toestemming vooraf van de opstellers ervan, omdat dat niet maakt dat betrokkene heeft voldaan aan de basisprincipes, verplichtingen en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving.

4.5.3 Reeds daarom ontbeert het rapport een deugdelijke grondslag en komt dit in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid. Voor zover klachtonderdeel a. en b.2. is gericht tegen [naam 1] en [naam 2] zijn deze dan ook gegrond.

4.5.4 Daarbij valt op dat [naam 1] en [naam 2] zich bij het ter hand nemen van de opdracht tot het opstellen van het Rapport kennelijk niet bewust zijn geweest van enige bedreiging nu zij zonder voldoende door te vragen bij [naam 13], fiscalist en relatiebeheerder van [naam 8], of bij de onder [naam 13] verantwoordelijk handelende medewerker [naam 14], de opdracht hebben aanvaard. [naam 2] heeft immers ter zitting naar voren gebracht niet op de hoogte te zijn geweest van de verleende bijstand door [naam 13] en [naam 14] aan [naam 8] en de achtergrond van het verzoek voor het uitvoeren van de opdracht. Dat laatste bevreemdt de Accountantskamer nu uit het slot van het Rapport blijkt dat [naam 1] en [naam 2] wel op de hoogte waren dat hun rapport tot doel had om in te schatten of een enquêteprocedure zinvol was.

3.2. Appellanten richten zich in hun eerste grief tegen het oordeel van de accountantskamer dat door hen conclusies zijn getrokken die niet passen in het kader van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden 4400: Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (NVCOS 4400). Zij stellen dat zij in de vier onderdelen in het rapport van feitelijke bevindingen (Rapport) van 23 maart 2010 wel degelijk een zekere mate van voorzichtigheid in acht hebben genomen.

Voorts zijn appellanten van mening dat zij de werkzaamheden, waarvan de resultaten zijn neergelegd in het Rapport, niet als persoonsgericht onderzoek hebben hoeven aanmerken. Die werkzaamheden waren niet gericht op de vennootschappen van [naam 3]. Het onderzoek betrof het handelen van [naam 9] ten opzichte van [naam 10] B.V. ([naam 10]) in opdracht van [naam 15] B.V. ([naam 15]), vertegenwoordigd door haar bestuurder [naam 8] ([naam 8]). Naar de mening van appellanten volgt uit de regels van het persoonsgerichte onderzoek niet dat de [naam 3]-vennootschappen als object van onderzoek hadden moeten worden beschouwd, in die zin dat het functioneren, handelen of nalaten van een (rechts)persoon werd geverifieerd, en hoor en wederhoor had moeten worden toegepast. Het was op 23 maart 2010 verdedigbaar om het Rapport op te maken zoals zij dat hebben gedaan. Gezien de latere geschillen ligt het volgens appellanten in ieder geval niet voor de hand dat het horen van [naam 9] tot een ander standpunt zou hebben geleid wat betreft de declaratie van [naam 12] B.V. en betaling aan De [naam 16] B.V. [naam 10] werd in die tijd nog vertegenwoordigd door [naam 3] én [naam 8], zowel als (middellijk) bestuurder en als (middellijk) aandeelhouder. Per saldo was [naam 10] het joint venture vehikel van hun gezamenlijke activiteiten. Van [naam 8] is alle in zijn ogen relevante informatie verkregen. Het doel van het onderzoek was bovendien een eventuele enquêteprocedure. Er was voor appellanten nog geen enkele aanwijzing dat het Rapport voor andere doeleinden zou worden gebruikt. De arbitrageprocedure en de strafklacht zijn van veel latere datum. Naar de mening van appellanten moet worden getoetst op grond van hetgeen zij ten tijde van het

Rapport wisten.

In vergelijkbare tuchtprocedures over de vraag of sprake is van werkzaamheden als bedoeld in NVCOS 4400 dan wel een persoonsgericht onderzoek betrof het zaken waarbij de accountant een onderzoek instelde tijdens een reeds lopende gerechtelijke procedure en in de wetenschap dat het rapport er ook op was gericht om daadwerkelijk in die procedure te worden gebruikt. Daarvoor was het Rapport niet bedoeld. Voorts valt hen op dat in de tuchtrechtelijke procedures over die situatie slechts de sanctie van waarschuwing is opgelegd. Appellanten hebben ter zitting bij de Accountantskamer al opgemerkt dat zij achteraf gezien meer informatie zouden hebben opgevraagd en wanneer zij kennis hadden gehad van de reeds bestaande conflicten, zij het Rapport niet op deze wijze vorm zouden hebben gegeven.

3.3 Het College stelt vast dat appellanten in het Rapport hun in opdracht van [naam 8] dan wel [naam 15] verrichte werkzaamheden uitdrukkelijk hebben aangemerkt als werkzaamheden als bedoeld in NVCOS 4400. Blijkens artikel 4 van NVCOS 4400 is het doel van een dergelijke opdracht het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen. In artikel 5 van NVCOS 4400 is benadrukt dat, aangezien de accountant alleen maar verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden, geen zekerheid wordt verschaft en dat in plaats daarvan de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel zullen moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden.

Uit de passages die de accountantskamer in overweging 2.10 van de bestreden uitspraak uit het Rapport heeft geciteerd blijkt naar het oordeel van het College duidelijk dat appellanten uit hun werkzaamheden verricht in het kader van het onderzoek naar de nakoming van verplichtingen door [naam 9] ten opzichte van [naam 10] , voortvloeiend uit de tussen [naam 17] AG en [naam 10] gesloten samenwerkingsovereenkomst, (nadelige) conclusies ten aanzien van [naam 3] en de aan hem gelieerde ondernemingen hebben getrokken. Deze conclusies kunnen in het kader van een rapport van feitelijke bevindingen als bedoeld in NVCOS 4400 niet als passend worden beschouwd. Appellanten hadden die conclusies aan de opdrachtgever moeten laten, hetgeen zij, ook ter zitting, ten aanzien van een aantal van deze passages hebben erkend.

Zoals het College heeft overwogen in de uitspraak van 20 februari 2014 (ECLI:NL:CBB:2014:69) kan, wanneer van een persoonsgericht onderzoek in eigenlijke zin geen sprake is, de betrokkenheid van een bepaalde persoon bij de handelingen die het voorwerp van het onderzoek zijn, niettemin zodanig direct en intensief zijn, dat dit onderzoek onvermijdelijk de positie en het functioneren van deze persoon raakt.

Naar het oordeel van het College vertonen de conclusies die appellanten hebben getrokken duidelijk kenmerken van de uitkomsten van een persoonsgericht onderzoek, zoals bedoeld in de ten tijde van het Rapport geldende Gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken, te weten een onderzoek waarbij accountants in het kader van een opdracht gegevens verzamelen, analyseren en/of controleren, alsmede daarover rapporteren inzake het functioneren, het handelen of nalaten van handelen van de natuurlijke persoon en/of rechtspersoon niet zijnde de opdrachtgever(s). De stelling van appellanten dat hun in de vorm van een brief aan [naam 8] gepresenteerde Rapport het handelen van [naam 9] betreft, volgt het College niet. Uit de beschrijving van het onderzoek, de onderzochte documenten, de verrichte werkzaamheden en de formulering van de uitkomsten daarvan blijkt dat appellanten met name het handelen of nalaten van [naam 3] en/of aan hem gelieerde vennootschappen, waaronder [naam 10] , in het kader van bepaalde tussen [naam 9] en [naam 10] bestaande financiële verplichtingen in ogenschouw hebben genomen. Naar aanleiding van hun onderzoek hebben zij conclusies getrokken met betrekking tot de wijze waarop [naam 3] en/of de aan hem gelieerde vennootschappen hebben gefunctioneerd, gehandeld of hebben nagelaten te handelen.

In dat kader hebben appellanten aan de bevindingen omtrent het door [naam 3] en/of de aan hem gelieerde vennootschappen in rekening brengen en onder zich houden van een geldsom, het verrichten van betalingen, het niet factureren en verantwoorden van een geldsom en het declareren van kosten de conclusie verbonden dat dit ten onrechte, zonder rechtsgrond, onjuist en strijdig met gemaakte afspraken was. Als appellanten, meer dan zij kennelijk hebben gedaan, zich in de achtergrond van de opdracht hadden verdiept bijvoorbeeld door zich een beeld te vormen van de betrokken entiteiten, bestuurders en onderlinge verhoudingen en zich af te vragen op welke rechtspersoon de voorgenomen enquêteprocedure betrekking zou hebben, dan had voor hen duidelijk kunnen en moeten zijn dat [naam 3] zodanig direct en intensief betrokken was bij de handelingen waarover zij rapporteerden dat deze kwalificaties onvermijdelijk zijn positie en functioneren zouden raken.

In de uitspraak van 24 februari 2015 (ECLI:NL:CBB:2015:42) heeft het College overwogen dat wanneer sprake is van een persoonsgericht onderzoek of, zoals in dit geval, hoewel van een persoonsgericht onderzoek in eigenlijke zin geen sprake is, de betrokkenheid van bepaalde personen bij de handelingen die het voorwerp van het onderzoek zijn, zodanig is dat het onderzoek onvermijdelijk de positie en het functioneren van deze personen raakt, deze personen met het oog op het verkrijgen van een deugdelijke grondslag in beginsel dienen te worden gehoord. Daarmee wordt hun de mogelijkheid geboden informatie te verschaffen over bijvoorbeeld het doel van het onderzoek, voordat de resultaten van het onderzoek aan de opdrachtgever worden uitgebracht. Indien het horen van een persoon om de hiervoor gegeven redenen was aangewezen, doch achterwege is gebleven, berust het document waarin de uitkomst van het desbetreffende onderzoek is neergelegd niet op een deugdelijke grondslag, tenzij is gebleken van bijzondere omstandigheden die het achterwege laten van het horen rechtvaardigen.

Naar het oordeel van het College zijn appellanten bij het opstellen en uitbrengen van het Rapport ten onrechte volledig op de eenzijdig door de opdrachtgever verstrekte informatie afgegaan. De stelling dat, zoals appellanten naar voren hebben gebracht, van het horen kon worden afgezien omdat dit niet tot een ander standpunt zou hebben geleid, is onjuist en vormt geen bijzondere omstandigheid die het achterwege laten van het horen rechtvaardigt. Voor zover appellanten op de doelstelling van het onderzoek hebben gewezen, overweegt het College dat appellanten blijkens de in het Rapport opgenomen verspreidingsclausule wisten dat de opdrachtgever het Rapport wilde gebruiken voor een door hem uit te voeren beoordeling van de vraag of voldoende grondslag bestaat voor het entameren van een enquêteprocedure. Een dergelijk verzoek wordt ingevolge artikel 2:350, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek slechts toegewezen wanneer blijkt van gegronde redenen om aan een juist beleid of juiste gang van zaken van een rechtspersoon te twijfelen. Het lag voor de hand dat [naam 8] in dat kader niet zijn eigen functioneren, handelen of nalaten als bestuurder aan de orde wilde stellen, maar gezien de documenten die hij appellanten ter beschikking stelde dat van zijn zakenpartner en medebestuurder [naam 3]. Ook om die reden hadden appellanten alvorens het Rapport aan hun opdrachtgever uit te brengen in ieder geval [naam 3] als bestuurder van [naam 10] en/of de aan hem gelieerde vennootschappen de mogelijkheid moeten bieden op hun bevindingen te reageren.

Gelet op het vorenstaande is het College met de accountantskamer van oordeel dat appellanten het tuchtrechtelijke verwijt treft in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid te hebben gehandeld doordat zij een rapport hebben uitgebracht dat een deugdelijke grondslag ontbeert.

Ten aanzien van hetgeen appellanten hebben gesteld over de in vergelijkbare tuchtrechtelijke procedures opgelegde maatregel van waarschuwing overweegt het College dat appellanten niet hebben aangegeven welke procedures zij bedoelen. Voorts gaan appellanten eraan voorbij dat aan de in hun geval opgelegde maatregel niet alleen ten grondslag ligt dat zij ten onrechte geen hoor en wederhoor hebben toegepast.

De eerste grief van appellanten slaagt niet.

4.1 De tweede grief van appellanten is gericht tegen de gegrondverklaring van klachtonderdeel b.1. Te dien aanzien heeft de accountantskamer, voor zover hier van belang, het volgende overwogen:

4.6.3 Uit het verweer van alle betrokkenen, inhoudende dat zij pas door de onderhavige klacht hebben vernomen dat het Rapport door hun kantoorgenoot [naam 13] en medewerker [naam 14] voor een ander doel is gebruikt dan waarvoor het bestemd was, komt echter naar voren dat genoemd verbod binnen [naam 7] feitelijk onvoldoende scherp is gesteld waardoor het opgenomen embargo binnen de eigen organisatie is geschonden. Daaraan ten grondslag ligt blijkbaar, zoals hierboven is gesignaleerd, dat [naam 1] en [naam 2] de opdracht van een relatie van [naam 13] simpelweg hebben aanvaard en zich geenszins het risico hebben gerealiseerd dat [naam 13] dan wel [naam 14] bij de uitoefening van hun professie het Rapport - ondanks het opgenomen verbod en wellicht door vereenzelviging met hun collega opstellers - toch zou verspreiden of zou inzetten in een juridische procedure, hetgeen ook is gebeurd.

4.6.4 Naar het oordeel van de Accountantskamer had het op de weg van [naam 1] en [naam 2] gelegen zich dat te realiseren en te voorkomen dat hun kantoorgenoten gebruik zouden kunnen maken van het Rapport zoals zij hebben gedaan. Door het niet onderkennen van bedoelde bedreiging en het achterwege blijven van een daarop gerichte waarborg overeenkomstig het ter zake in de VGC bepaalde, hebben [naam 1] en [naam 2] bij (de aanvaarding van het verzoek tot) het opstellen van het rapport tuchtrechtelijk verwijtbaar, want in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 sub d. VGC, gehandeld en is dit klachtonderdeel in zoverre gegrond.

4.2 Appellanten stellen dat de motivering op dit punt tekortschiet. De accountantskamer laat na concreet aan te geven wat zij dan meer hadden moeten doen dan zij hebben gedaan. Appellanten zien niet in dat zij, zoals de accountantskamer suggereert, zich hadden moeten realiseren dat hun kantoorgenoten het rapport zouden kunnen verspreiden. Appellanten zagen zich achteraf geconfronteerd met een situatie die zich nooit eerder had voorgedaan, te weten dat een in overeenstemming met de voor hen geldende beroepsregels opgemaakt document in strijd met de inhoud daarvan door kantoorgenoten is gebruikt. Als dat eerder zou zijn voorgevallen, dan zouden eerder maatregelen zijn genomen. Voorts stellen appellanten dat hun handelen moet worden beschouwd in het licht van de omstandigheid dat zij er indertijd van uitgingen dat geen sprake was van een persoonsgericht onderzoek. Wanneer de constatering van het persoonsgericht onderzoek ook hier weer doorwerkt, en dat oordeel terecht zou zijn, zou eenzelfde tekortschieten tweemaal wegen, hetgeen volgens appellanten niet de bedoeling kan zijn.

4.3 Naar het oordeel van het College staat buiten kijf dat binnen de maatschap [naam 7] niet, althans onvoldoende, was voorzien in een helder kader op grond waarvan voor de niet-accountants binnen de organisatie duidelijk kon zijn aan welke voorwaarden en beperkingen het gebruik van de verschillende soorten (eigen) accountantsrapportages is verbonden. [naam 1], die tevens een van de beleidsbepalende accountants van [naam 7] is, heeft dit erkend. Naar het oordeel van het College hadden appellanten behoren te onderkennen dat het ontbreken van een dergelijk kader het risico in zich bergt dat de niet-accountants onvoldoende doordrongen zijn van de betekenis van een verspreidingsclausule en/of de (tuchtrechtelijke, financiële en andere) gevolgen die schending daarvan met zich kan brengen. Voorts overweegt het College dat appellanten ter zitting van het College hebben aangegeven en de door hen overgelegde opdrachtbevestiging van 18 maart 2010 bevestigt dit dat [naam 13] ([naam 13]), fiscaal jurist en partner in de maatschap, de opdracht heeft aanvaard, hetgeen een niet gebruikelijke gang van zaken is omdat hij geen accountant is. De vervolgens aan appellanten doorgespeelde opdracht is niet uitgebreid met hem besproken; de kwalificatie van de opdracht (als NVCOS 4400-opdracht) en de verspreidingsclausule in het Rapport zijn niet aan de orde geweest. Naar het oordeel van het College valt appellanten aan te rekenen dat zij zich niet voldoende in de achtergrond van de opdracht hebben verdiept, bijvoorbeeld door naar de aard van de dienstverlening door [naam 13] aan [naam 8] / [naam 15] te informeren, en daardoor niet het risico hebben onderkend dat hun werkzaamheden zouden kunnen worden gebruikt in een procedure. Als

appellanten naar de maatstaven van deskundigheid en professionaliteit waren opgetreden, zou de verspreiding van het Rapport mogelijk zijn voorkomen. Dit staat los van de vraag hoe het onderzoek (als NVCOS 4400 of als persoonsgericht) moet worden gekwalificeerd.

Voor zover appellanten ter ondersteuning van hun stelling dat zij niet hebben kunnen voorzien dat het Rapport voor andere doeleinden gebruikt zou gaan worden, hebben gewezen op de uitspraak van het College van 18 december 2014 (ECLI:NL:CBB:2014:497) overweegt het College dat het in die zaak zowel ging om een in opdracht van een curator opgestelde rapportage ter inventarisatie van bij hem beschikbare financiële gegevens welk rapport uitsluitend voor hem bestemd was en voor gebruik door hem in rechtszaken met betrekking tot het faillissement, als om een nadien door de accountant opgestelde update. Dit laatste document, dat niet als rapport kwalificeerde, werd ten onrechte door de curator in procedures gebruikt, tegen welk gebruik de betrokken accountant, zodra hij daarvan op de hoogte raakte, adequaat is opgetreden. Van een met de situatie van appellanten vergelijkbaar geval is geen sprake.

Ook het College is van oordeel dat appellanten, door bedoelde bedreiging niet te onderkennen en een daarop gerichte waarborg achterwege te laten, het tuchtrechtelijke verwijt treft in strijd met het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4, onder d, van de Verordening gedragscode (RAs) te hebben gehandeld.

Ook de tweede grief van appellanten treft geen doel.

5.1 De derde grief van appellanten is gericht tegen de gegrondverklaring van klachtonderdeel b.3. Te dien aanzien heeft de accountantskamer, voor zover hier van belang, het volgende overwogen:

4.7.1 Ter zitting heeft [naam 2] naar voren gebracht dat hij en [naam 1] (pas) kennis genomen hebben van de verspreiding van het rapport na ontvangst van het bericht in december 2011 dat klagers een klacht bij het NIVRA - thans Nba - hadden ingediend. Uitgaande van die mededeling of kennisname had het, gezien de in het Rapport door hen getrokken vergaande conclusies, in de rede gelegen dat [naam 2] en [naam 1] vanwege de door [naam 4] ter beschikking gestelde informatie dit Rapport alsnog lieten aanvullen, wijzigen dan wel intrekken, maar in ieder geval daarvan kennis hadden gegeven aan [naam 13] en [naam 14], klagers en [naam 15] / [naam 8], zodat klagers bijvoorbeeld de Staatsanwalt daarover konden berichten. Nu [naam 1] en [naam 2] dat niet hebben gedaan, treft hen in zoverre een tuchtrechtelijk verwijt.

4.7.2 Voor zover betrokkenen hebben betoogd dat uit het Rapport duidelijk blijkt dat de uitkomsten niet zonder meer gelden na datum van afsluiting van de beschouwde periode en het Rapport helder is over welke documenten tot uitgangspunt hebben gediend, geldt dat zulks geen waarborg biedt tegen de bedreiging dat het Rapport bij welke besluitvorming of in welk juridisch geding dan ook als leidend wordt beschouwd en geen acht wordt geslagen op naderhand beschikbaar gekomen informatie of het belang daarvan wordt onderkend. Door hun nalaten hebben de voor de inhoud van het rapport direct verantwoordelijke accountants [naam 1] en [naam 2] aldus de bedreiging van een feitelijk onjuist gebruik van het rapport in stand gelaten. Dit is in strijd met het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid en hen tuchtrechtelijk te verwijten.

5.2 Appellanten wijzen erop dat zij onder de gegeven omstandigheden er geen rekening mee hadden hoeven houden dat het Rapport dat op 23 maart 2010 is opgemaakt eind 2011 nog enige geldigheidswaarde zou hebben. Het Rapport vermeldt zelf in heldere bewoordingen de begrenzing in tijd, gebruikers, doelstelling en gebruikte documenten. Van de lezer mag worden verwacht dat hij zich dit realiseert. Ten tijde van de klacht van [naam 3] (2 januari 2012) was het Rapport al meer dan anderhalf jaar oud. In de daaraan voorafgaande contacten heeft [naam 3] niet gesteld dat hij hinder van het Rapport ondervond. Hij stelde schade te hebben geleden door het handelen van [naam 13] en [naam 14] ([naam 14]), civiel jurist bij [naam 7]. Een schadevergoeding van 300.000 zou een

klacht kunnen afwenden. Van de zijde van [naam 7] is verzocht om een onderbouwing van aansprakelijkheid, causaliteit, schade, enzovoorts, maar tot op de dag van vandaag is deze niet gegeven. Pas ter zitting op 22 juni 2012 werd voor het eerst op emotionele toon zoveel nadruk op het Rapport gelegd en met name dat het van zeer grote, zo niet doorslaggevende invloed zou zijn op de strafzaak in Duitsland. Van deze stelling ontbreekt overigens het bewijs. Pas op 18 oktober 2013 deed de accountantskamer uitspraak.

Appellanten vragen zich voorts af wat gezien de overige ontwikkelingen de waarde van het Rapport eind 2011 - begin 2012 nog was. Immers, eind 2011 waren er al diverse procedures gevoerd tussen [naam 3] en [naam 8] en aan hen gelieerde vennootschappen. [naam 3] heeft daarbij alle mogelijkheden kunnen aangrijpen, en naar mag worden aangenomen ook aangegrepen, om zich tegen de stellingen van [naam 8] te verweren. Voor zover het Rapport hierdoor al niet zou zijn achterhaald, dan zal het vonnis van de Rechtbank Breda van 2 november 2011, waarbij is geoordeeld dat er bevrijdend was betaald aan de vennootschap van [naam 3], naar de mening van appellanten voldoende effect hebben gehad om geen hinder meer te hebben van het Rapport. Appellanten hebben aldus niet de indruk dat het Rapport met de kennis van eind 2011 nog van enige toegevoegde waarde was. Appellanten stellen dat zij niet meer het nut en de noodzaak zagen om het Rapport aan te passen. Zij vreesden daardoor eerder olie op het vuur te zullen gooien. Hoewel het appellanten evenmin zinvol lijkt om thans nog een bericht te sturen, zullen zij, aangezien [naam 3] daarop blijft aandringen, daar alsnog toe overgaan. Ook merken appellanten op dat [naam 3] eerst na afloop van de tuchtprocedure om aanpassing van een rapport heeft gevraagd. Tot die tijd maakte hij alleen aanspraak op schadevergoeding. Inmiddels wordt over miljoenen schade gesproken. De toelichting ter zake van aansprakelijkheid, schade, causaliteit, enzovoorts ontbreekt opnieuw.

5.3 Het College is van oordeel dat appellanten niet adequaat en onvoldoende snel hebben gehandeld. Met het betoog over de situatie eind 2011 gaan appellanten eraan voorbij dat klachtonderdeel b.3 ook inhoudt het verwijt dat zij het Rapport niet hebben aangepast nadat [naam 3] in augustus 2010 dat wil zeggen enkele maanden na het uitbrengen ervan en op het moment dat de procedures tussen [naam 8] en [naam 3] in volle gang waren nog informatie ter beschikking had gesteld aan [naam 7]. Appellanten hebben niet weersproken dat die informatie hun eerdere bevindingen en conclusies in een nieuw licht plaatste. Hiervan hadden zij toen in ieder geval de opdrachtgever in kennis moeten stellen. Voorts hadden appellanten, nadat zij ervan op de hoogte raakten dat hun rapport nota bene door hun eigen kantoor in procedures was overgelegd, de personen en/of organisaties die van het Rapport kennis hebben genomen in ieder geval op het doel en de beperkte strekking van het Rapport, de naderhand ontvangen informatie en de onterechte verspreiding van het Rapport moeten wijzen. Het valt appellanten te verwijten dat zij hier niet (op eigen initiatief) toe zijn overgegaan. Anders dan zij veronderstellen, hoefden appellanten het Rapport niet in te trekken wat volgens hen niet mogelijk zou zijn maar hadden zij ermee kunnen volstaan zich er uitdrukkelijk van te distantiëren.

De accountantskamer heeft naar het oordeel van het College terecht geoordeeld dat appellanten door hun nalaten de bedreiging van een feitelijk onjuist gebruik van het rapport in stand hebben gelaten, hetgeen in strijd is met het beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid en hen tuchtrechtelijk is te verwijten.

De derde grief van appellanten is eveneens tevergeefs voorgesteld.

6. Ten aanzien van de opgelegde maatregel stellen appellanten dat deze niet in lijn is met eerdere beslissingen van de accountantskamer, zelfs bij het in stand laten van de gegrondverklaring van dezelfde klachtonderdelen.

Het College constateert wederom dat appellanten niet hebben aangegeven welke beslissingen zij op het oog hebben. Het College acht voor de vastgestelde tuchtrechtelijk verwijtbare gedragingen van appellanten voor ieder van hen de maatregel van berisping passend en geboden en onderschrijft de overwegingen die de accountantskamer aan het opleggen van deze maatregel ten grondslag heeft

gelegd.

7. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is.

8. De onderstaande beslissing op het 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. E.R. Eggeraat en mr. H.O. Kerkmeester, in aanwezigheid van mr. C.G.M. van Ede, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 19 augustus 2015.

w.g. M.M. Smorenburg w.g. C.G.M. van Ede