

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 21/875 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 30 september 2022 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 28 mei 2021 ontvangen klacht met nummer 21/875 Wtra AK van

mr. X1 q.q. en

mr. X2 q.q.

in hun hoedanigheid van curatoren in het faillissement van B.V.1

beiden kantoorhoudende te [plaats]

KLAGERS

advocaat: mr. A. van der Schee te Utrecht

t e g e n

Y1

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende te [plaats2]

BETROKKENE

advocaat: mr. P.H. Kramer

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

1.2. De mondelinge behandeling van de klacht stond gepland op 3 december 2021. Vanwege ziekte van de advocaat van betrokkene is deze behandeling uitgesteld. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 22 april 2022. Klagers zijn verschenen, bijgestaan door hun advocaat. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door zijn advocaat.

2. De feiten

2.1. Betrokkene is sinds 2006 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA.

2.2. BV2 (hierna: [BV2]) is de 99,99% moedervenootschap van [BV1] (hierna: [BV1]). [BV3] (hierna: [BV3]) en [GmbH1] (hierna: [GmbH1]) zijn 100% deelnemingen van [BV2]. [GmbH2] (hierna: [GmbH2]) is op haar beurt een deelneming van [GmbH1].

2.3. [BV1] is op [datum1] opgericht en is onderdeel van een kledingconcern. [BV1] trad op als (enige) inkoper voor de concernvennootschappen, waaronder [GmbH2]. Daarnaast werden in [BV1] retailactiviteiten ontplooid.

2.4. [BV2] heeft tot een bedrag van € 6.000.000 geld geleend van [BV4] (hierna: [BV4]). Op 10 februari 2019 heeft [BV5] (hierna: [BV5]) de dan nog openstaande schuldvordering van

€ 4.681.250 van [BV4] op [BV2] van [BV4] overgenomen. Op 15 april 2019 heeft [BV2] met [BV5] met betrekking tot deze vordering overeenstemming bereikt over de betaling van een bedrag van € 500.000 tegen finale kwijting.

2.5. [Accountantskantoor1] heeft op 21 februari 2019 de jaarrekening 2017 van [BV2] samengesteld en daarbij een samenstellingsverklaring afgegeven.

2.6. Op [datum2] is in [land1] het voorlopige faillissement uitgesproken van [GmbH2]. Op 4 april 2019 is een Verwertungsvereinbarung (hierna: tegeldemakingsovereenkomst) gesloten waarin is afgesproken dat de door [BV1] onder eigendomsvoorbehoud aan [GmbH2] geleverde voorraad voor € 6.000.000 wordt verkocht aan [A].

2.7. Op grond van deze tegeldemakingsovereenkomst diende door [A] een bedrag van

€ 2.500.000 te worden voldaan aan [BV1]. De daadwerkelijke betaling heeft echter niet plaatsgevonden op een bankrekening van [BV1], maar op een bankrekening van [BV2]. Deze betaling is door [BV2] in juli 2019 geboekt in de rekening-courantverhouding van [BV2] met [BV1].

2.8. Daarnaast is € 3.000.000 gebruikt om een eerder door [A] aan [GmbH2] verstrekte lening af te lossen. [BV2] had zich borg gesteld voor deze lening.

2.9. Uitbetaling van de resterende € 500.000 van de verkoopprijs was afhankelijk gesteld van het gerealiseerde verkoopresultaat. Omdat het verkoopresultaat minder was, hoefde [A] dit deel van de verkoopprijs niet te betalen.

2.10. [BV1] is op [datum3] failliet verklaard met aanstelling van klagers als haar curatoren.

2.11. Op 8 augustus 2019 hebben klagers een verzoek ingediend tot faillietverklaring van [BV2], omdat zij menen dat [BV1] een vordering van € 3.662.362,50 op [BV2] heeft en [BV2] geen gehoor heeft gegeven aan de sommatie tot betaling van dat bedrag.

2.12. Betrokkene heeft op 31 augustus 2019 een opdrachtbevestiging gestuurd naar [BV2] voor het samenstellen van haar jaarrekening over 2018. Daarnaast heeft betrokkene [BV2] op 17 september 2019 een opdrachtbevestiging verstuurd voor het opstellen van een rapport van feitelijke bevindingen.

2.13. Betrokkene heeft de jaarrekening 2018 van [BV2] samengesteld en heeft op 22 september 2019 een samenstellingsverklaring afgegeven. In deze jaarrekening staat het volgende:

*"(...) **2.4 Accounting principles***

*(...) **Disclosure of going concern***

On base of the support of their shareholders, the management assume the continuity of the company.

(...)

2.5 Notes to the balance sheet as at 31 December 2018

Financial fixed assets

(...)

31-12-2018 31-12-2017

€

€

Participations in group companies

*Participation [BV1]**

1 665.638

Participation [BV3]

719.084 719.084

(...)

CURRENT ASSETS

31-12-2018 31-12-2017

€

€

Receivables

Receivables groupcompanies [3]

Current-account [BV1]

3.572.615 1.994.841

Current-account [BV1]

Balance as at 1 January 2018

1.994.841 1.994.841

Movements

5.440.093 0

Balance as at 31 December 2018

7.434.934 1.994.841

Provision

(3.862.319) 0

Balance as at 31 December 2018

3.572.615 1.994.841

(...)

LIABILITIES

31-12-2018 31-12-2017

€

€

(...)

Other liabilities [12]

Current-account [BV6]

240.000 0

Debts third parties

5.736.250 3.517.500

Concern guarantees

747.025 747.984

Other liabilities

_____ 248 _____ 0

6.723.523 4.265.484

(...)

Concern guarantees

[GmbH3] (hereafter [GmbH3]) has provided a loan of € 3.000.000,-- to [GmbH2].

[GmbH2] is a 100% daughter of [GmbH1], which is a daughter of [BV2] (hereafter [BV2]).

[BV2] has agreed with [Ltd1] (hereafter [Ltd1]), who is the mother company of [GmbH3], to act as guarantor for this loan.

[GmbH2] has been declared bankrupt as per [datum4]. As a result of this [Ltd1] has requested [BV2] to fulfill their obligations and repay the 3M to (Ltd1). Currently there is legal proceedings going on this matter.

(...)"

2.14. Op 22 september 2019 heeft betrokkene ook een rapport genaamd “Rapport van feitelijke bevindingen inzake de rekening courant en debiteuren mutaties 2018 tot en met 31 maart 2019 tussen [BV1] en [GmbH2] (voorheen [GmbH4])” (hierna: het rapport) uitgebracht.

2.15. In dit rapport staat – voor zover van belang – het volgende:

“(…) **Beschrijving van de feitelijke bevindingen**

- Wij hebben vastgesteld, dat alle bedragen in de kolom leveringen zijn onderbouwd middels facturen inclusief onderbouwing van de geleverde goederen;
- Wij hebben vastgesteld dat de bedragen in de kolom voorschot onderbouwd zijn met voorschotnota's en onderliggende specificatie;
- Wij hebben vastgesteld dat bedragen in kolom overige onderbouwd zijn middels een verkoopfactuur van [BV1] 2 facturen hebben betrekking op doorbelaste transportkosten/handlingskosten en 1 factuur ad € 225.000 met betrekking tot licentiekosten;
- Wij hebben vastgesteld dat middels [GmbH2] lopende rekening [rekeningnummer1] alle bedragen juist zijn opgenomen in de kolom betaald. De betaling in de opstart fase van de GmbH d.d. 18 april 2018 liep via de [bank1]. Wij hebben dit bedrag kunnen verifiëren middels het bankafschrift;
- Wij hebben vastgesteld op basis van bovenstaande gegevens dat de vordering van [BV1] per 31 maart 2019 op [GmbH2] € 2.584.151,25 bedraagt.

Beperking in verspreidingskring en het gebruik

Deze rapportage is uitsluitend bestemd voor het bestuur en de rechtbank aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden de resultaten onjuist kunnen interpreteren. Wij verzoeken u derhalve de rapportage niet aan anderen te verstrekken zonder onze uitdrukkelijke toestemming vooraf. (…)

2.16. [BV2] heeft op 22 september 2019 in een schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening 2018 geschreven dat zij zich ervan bewust is dat de geconsolideerde jaarrekening onderhevig zou moeten zijn aan een controleopdracht voor het boekjaar 2018 en dat de samenstellingsopdracht voor de vennootschappelijke balans een tijdelijke oplossing is.

2.17. [BV2] heeft de jaarrekening 2018 en het rapport ingebracht in de faillissementsprocedure. De rechtbank Amsterdam heeft op 26 september 2019 het faillissement van [BV2] uitgesproken.

2.18. [Accountantskamer1] heeft bij brief van 17 oktober 2019 aan [BV2] bericht dat de opdracht tot controle van de jaarrekening tussentijds wordt beëindigd.

2.19. [BV2] heeft hoger beroep ingesteld tegen het faillissementsvonnis. Op 5 november 2019 heeft de mondelinge behandeling bij het gerechtshof Amsterdam plaatsgevonden. Betrokkene is daarbij aanwezig geweest. Het gerechtshof heeft de faillietverklaring van [BV2] op 22 november 2019 bekrachtigd.

2.20. [BV2] heeft daarna een cassatieverzoek ingediend. De Hoge Raad heeft dit verzoek op 30 oktober 2020 afgewezen.

3. De klacht

3.1. Betrokkene heeft volgens klagers gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. Klagers hebben in het klaagschrift veel en (zeer) specifieke klachtonderdelen geformuleerd, die in de kern neerkomen op de volgende tuchtrechtelijk relevante verwijten:

a. betrokkene had de opdracht om de enkelvoudige jaarrekening van [BV2] samen te stellen niet mogen aanvaarden;

- b. betrokkene heeft niet juist gehandeld bij de uitvoering van de samenstellingsopdracht;
- c. betrokkene had de opdracht om een rapport van feitelijke bevindingen op te stellen niet mogen aanvaarden;
- d. betrokkene heeft niet juist gehandeld bij de uitvoering van de opdracht tot het opstellen van een rapport van feitelijke bevindingen;
- e. betrokkene heeft de indruk gewekt partijdig te zijn.

4. De beoordeling

4.1. Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

Klachtonderdeel a: de aanvaarding van de samenstellingsopdracht

4.2. Klagers hebben naar voren gebracht dat betrokkene de samenstellingsopdracht niet had mogen aanvaarden, omdat:

- op het moment van de aanvaarding van de opdracht al een faillissementsaanvraag tegen [BV2] was ingediend, waarbij betrokkene zich ervan bewust had moeten zijn dat hij daarmee mogelijk in strijd met de VGBA en overige regelgeving zou handelen;
- betrokkene niet professioneel-kritisch is geweest ten aanzien van het tijdstip waarop hem om zijn diensten is gevraagd, waardoor hij heeft meegewerkt aan het plan om de rechter te misleiden bij de beoordeling van de faillissementsaanvraag;
- de reden die in de opdrachtbevestiging wordt genoemd voor het opstellen van de samenstellingsverklaring een andere is dan waarvoor de samenstellingsverklaring is gebruikt;
- betrokkene wist dat de samenstellingsverklaring zou worden gebruikt in een gerechtelijke procedure;
- [BV2] controleplichtig is;
- betrokkene had moeten begrijpen dat het risico bestond dat hij geassocieerd zou worden met de historische financiële informatie en dat zijn mate van betrokkenheid bij deze informatie verkeerd zou worden begrepen.

4.3. Betrokkene heeft aangevoerd dat hij niet inziet waarom er geen vennootschappelijke jaarrekening zou mogen worden samengesteld van een in zwaar weer verkerende vennootschap. Daarbij heeft hij erop gewezen dat hij alleen de jaarrekening van [BV2] heeft samengesteld en geen geconsolideerde jaarrekening. Daarnaast heeft hij naar voren gebracht dat hij de samenstellingsopdracht heeft aanvaard onder de voorwaarde dat het bestuur van [BV2] actief zou blijven zoeken naar een controlerend accountant voor de hele groep. Ook heeft betrokkene op verschillende momenten duidelijk gemaakt dat de samenstellingsopdracht naast en niet in plaats van de wettelijke controle zou worden uitgevoerd. Verder heeft betrokkene aangevoerd dat het bestuur van [BV2] een jaarrekening wilde laten opstellen om inzage te krijgen in de vermogensrechtelijke positie van [BV2] en omdat er aangifte voor de vennootschapsbelasting moest worden gedaan. Voor zover betrokkene wist speelde op dat moment het delen van de jaarrekening in de faillissementsprocedure nog geen rol. Het bestuur heeft later aan betrokkene gevraagd of de samengestelde jaarrekening mocht worden overgelegd in de faillissementsprocedure. Betrokkene heeft daarmee ingestemd, omdat hij al duidelijk had gemaakt dat geen zekerheid werd verschaft omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. Betrokkene heeft bestreden dat hij heeft meegewerkt aan een plan om de rechters te misleiden.

4.4. De Accountantskamer is van oordeel dat een faillissementsaanvraag op zichzelf niet aan aanvaarding van een samenstellingsopdracht in de weg staat. Dit

geldt ook als de accountant weet of behoort te weten dat de samengestelde jaarrekening zal worden gebruikt in een faillissementsprocedure. Dat op het moment van het verstrekken van de samenstellingsopdracht het faillissement van [BV2] al was aangevraagd, betekent dan ook niet dat betrokkene deze opdracht niet had mogen aanvaarden.

4.5. Daarnaast valt niet zonder meer in te zien dat het een accountant nooit is toegestaan een samenstellingsopdracht te aanvaarden van een controleplichtige cliënt. Dat wordt pas anders zodra het de accountant duidelijk is of moet zijn dat de cliënt zich aan de controleplicht zal onttrekken[1]. Daarvan is in dit geval geen sprake, omdat betrokkene onweersproken heeft gesteld dat hij op verschillende momenten duidelijk heeft gemaakt dat de samenstellingsopdracht niet in de plaats van de wettelijke controle zou mogen komen. [BV2] heeft bovendien in de schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening 2018 geschreven dat zij zich ervan bewust is dat de geconsolideerde jaarrekening onderhevig zou moeten zijn aan een controleopdracht voor het boekjaar 2018 en dat de samenstellingsopdracht voor de vennootschappelijke balans een tijdelijke oplossing is. Weliswaar was het op dat moment nog niet gelukt om een controlerend accountant te vinden, maar klagers hebben niet aannemelijk gemaakt dat er in de toekomst geen accountantscontrole zou kunnen plaatsvinden. Gelet hierop vormde het feit dat er een controleplicht bestond voor de groep in dit geval geen beletsel om de samenstellingsopdracht te aanvaarden.

4.6. Niet aannemelijk is geworden dat betrokkene heeft meegewerkt aan een plan om de faillissementsrechter te misleiden. Dat de samenstellingsopdracht pas is verstrekt nadat de faillissementsaanvraag was gedaan, is onvoldoende om dat aan te kunnen nemen.

4.7. De stelling van klagers dat betrokkene de opdracht niet had mogen aanvaarden, omdat betrokkene wist dat het de bedoeling van [BV2] was om de samenstellingsverklaring, in strijd met het in de opdrachtbevestiging genoemde beoogde gebruik daarvan, in de faillissementsprocedure in te brengen, snijdt geen hout. In de opdrachtbevestiging staat dat de samengestelde informatie bedoeld is voor [BV2] zelf en voor de Belastingdienst. Betrokkene heeft gesteld dat [BV2] hem pas nadat hij de opdracht had afgerond, heeft gevraagd of de samengestelde jaarrekening in de faillissementsprocedure mocht worden overgelegd. Klagers hebben niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene bij het aanvaarden van de opdracht al wist dat dit de bedoeling van [BV2] was en dat de opdrachtbevestiging dus niet zou stroken met de werkelijkheid.

4.8. Gelet op het vorenstaande hebben klagers niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene vanwege de door hen genoemde klachtonderdelen de samenstellingsopdracht niet had mogen aanvaarden. Klachtonderdeel a is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel b: de uitvoering van de samenstellingsopdracht

4.9. Volgens klagers heeft betrokkene niet juist gehandeld bij de uitvoering van de samenstellingsopdracht, omdat:

- betrokkene geen toegang had tot de administraties van de beide voor de consolidatie belangrijke vennootschappen;
- betrokkene niet professioneel-kritisch is geweest ten aanzien van de stukken die aan hem ter beschikking zijn gesteld, hij heeft niet gecontroleerd of de stukken volledig waren of (niet) uit de boekhouding stamden;

- in de Financial Fixed Assets onder de kop Participations in group companies een niet afgewaardeerde deelneming ([BV3]) is opgenomen, terwijl het faillissement van deze vennootschap al was aangevraagd;
- in de Current Assets, Receivables onder de kop Receivables groupcompanies een niet bestaande vordering van € 5.400.000 op [BV1] is opgenomen;
- in de Current Assets, Receivables onder de kop Receivables groupcompanies de vordering van [BV1] niet geheel is afgewaardeerd (er resteert €3.572.615) terwijl deze vennootschap per [datum3] failliet is verklaard;
- onder de Short term Liabilities onder de post other liabilities de garantie voor een te laag bedrag is opgenomen en ook wordt gesteld dat sprake is van legal proceedings, terwijl er al een tegeldemakingsovereenkomst tot stand was gekomen;
- de jaarrekening en de samenstellingsverklaring ten onrechte zijn gebaseerd op een going-concern scenario, terwijl het faillissement van [BV2] al was aangevraagd;
- betrokkene de grondslag van het doorbelasten van de AMEX-schuld en de [BV4]-schuld had moeten onderzoeken;
- de balanspost Movements onjuist en misleidend is en betrokkene deze post heeft opgenomen zonder dat hij over informatie beschikte om die post te kunnen onderbouwen.
- de voorziening (provision) in de jaarrekening van € 3.862.319 in verband met de vordering op [BV1] veel te laag is, omdat [BV1] toen al failliet was.
- bij de post other liabilities (€ 6.723.523) wordt gesteld dat er sprake is van “debts third parties” zonder dat duidelijk is welke third parties hier worden bedoeld;
- betrokkene heeft niet vermeld dat de samenstellingsverklaring bedoeld was ten behoeve van de faillissementsprocedureen hij had moeten vaststellen of hij in potentie zijn onafhankelijkheid zou kunnen verliezen;

4.10. Betrokkene heeft gesteld dat het bestuur hem alle relevante informatie ten behoeve van de samenstellingsopdracht kon verstrekken. Het bestuur van [BV2] beschikte wel over, althans kon inzage geven in, de administraties van [BV1] en [GmbH2]. Volgens betrokkene miskennen klagers daarnaast dat de jaarrekening 2018 geen geconsolideerde jaarrekening is, waardoor inzage in de administraties van [BV1] en [GmbH2] niet nodig was. [BV2] kon haar gehele administratie aanleveren, inclusief een kopie van de mailboxen. Daarnaast heeft betrokkene bestreden dat de deelneming in [BV3] afgewaardeerd had moeten worden. Daarbij heeft hij erop gewezen dat [BV3] op het moment van het samenstellen van de jaarrekening niet failliet was. Het bestuur van [BV2] meende bovendien dat [BV3] behouden kon blijven, wat volgens betrokkene in lijn was met de afwijzing van het ingediende faillissementsverzoek met betrekking tot die vennootschap. Omdat de jaarrekening 2018 van [BV3] nog niet was opgesteld, heeft betrokkene de cijfers van jaarrekening 2017 als waardering van de participatie aangehouden.

De in de jaarrekening opgenomen vordering van [BV2] op [BV1] is volgens betrokkene ook niet uit de lucht gegrepen. Deze vordering kon door middel van het grootboek en onderliggende stukken door [BV2] worden onderbouwd. Verder hoefde volgens betrokkene niet de gehele vordering van [BV2] op [BV1] te worden voorzien in de jaarrekening 2018, omdat [BV2] in 2019 van het totale bedrag van de vordering van € 7.434.934,20, nog een bedrag van € 3.572.615,51 van [BV1] heeft ontvangen. Voor dat bedrag hoefde dus geen voorziening te worden getroffen. Ook heeft betrokkene naar voren gebracht dat de post “other liabilities” betrekking heeft op de lening van [BV4] aan [BV2], die [BV2] had doorgestort aan [BV1]. Achteraf gezien meent betrokkene dat hij een korte tekstuele toelichting daarover had kunnen geven. Daarnaast heeft betrokkene aangevoerd dat hij in de toelichting niet is ingegaan op de

inhoud van de tegeldemakingsovereenkomst, omdat hij niet op de hoogte was van deze overeenkomst. Met betrekking tot het going-concern scenario heeft betrokkene aangevoerd dat de indirect bestuurder van [BV2] tijdens het interview heeft aangegeven dat de faillissementsaanvraag was gebaseerd op de door klagers gestelde vordering van [BV1] op [BV2]. Uit de cijfers die betrokkene op basis van de door het bestuur van [BV2] aangeleverde informatie had samengesteld, bleek echter dat [BV2] een vordering op [BV1] had. De (indirect) bestuurder van [BV2] gaf bovendien aan dat er betalingsafspraken met crediteuren gemaakt zouden worden en dat eventuele tekorten door de aandeelhouder/bestuurder opgevangen zouden worden. Achteraf gezien, in de wetenschap dat het faillissement van [BV2] niet is afgewend, had betrokkene liever gehad dat hij niet was uitgegaan van continuïteit of dat er een uitgebreidere toelichting was gegeven.

4.11. De Accountantskamer overweegt dat bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht de accountant mag uitgaan van de gegevens die de cliënt aanlevert, tenzij hij zich bewust wordt van het feit dat deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn.[2] Daarbij wordt van de accountant een professioneel-kritische houding verwacht met betrekking tot de ontvangen stukken en verklaringen van het management. Omdat in dit geval het faillissement van [BV2] was aangevraagd en er specifieke, grote posten in de jaarrekening waren opgenomen, had betrokkene geen genoegen mogen nemen met de korte verklaringen van de (indirect) bestuurder met betrekking tot de toerekening van leningen en kosten. Daar komt nog bij dat ging om een samenstellingsopdracht voor een controleplichtige onderneming en dat er geen andere accountant kon worden gevonden voor de controleopdracht. Betrokkene had moeten doorvragen over de toerekening van leningen en kosten, ook omdat er met betrekking tot deze toerekening niets was vastgelegd. Betrokkene mocht evenmin zonder meer uitgaan van de verklaring van de (indirect) bestuurder dat hij een eventueel tekort zou bijstorten. Betrokkene had, gelet op de vorengenoemde omstandigheden, de continuïteitsveronderstelling van het bestuur van [BV2] nader moeten onderzoeken en had bij het bestuur moeten aandringen om deze gekwantificeerd en gemotiveerd in de jaarrekening toe te lichten, zoals ook volgt uit artikel 2:384 lid 3 BW. Ten aanzien van de waardering van de deelneming in [BV3] wordt bovendien overwogen dat er in 2018 en 2019 sprake was van grote verliezen, waardoor niet zonder meer uitgegaan kon worden van de waardering in de jaarrekening 2017. Dit klemmt te meer omdat betrokkene zelf op de zitting heeft verklaard dat hij geen wijs kon worden uit de kolommenbalans van [BV3]. Gelet op het voorgaande moet worden geconcludeerd dat betrokkene bij de uitvoering van de samenstellingsopdracht onvoldoende professioneel kritisch is geweest en heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel c: de aanvaarding van de opdracht om een rapport van feitelijke bevindingen op te stellen

4.12. Klagers hebben in dit verband aangevoerd dat betrokkene de opdracht om een rapport van feitelijke bevindingen op te stellen niet had mogen aanvaarden, omdat:

- betrokkene zich niet heeft afgevraagd of deze opdracht geschikt was in de gegeven omstandigheden;
- betrokkene geen inzicht heeft verkregen in de verwachtingen van de beoogde gebruikers;
- het rapport gaat over de verhouding tussen twee failliete partijen, maar niet in opdracht van die partijen is opgesteld;

- degene die betrokkene de opdracht voor het opstellen van het rapport verschaft niet meer bevoegd was om deze opdracht te verstrekken.

4.13. Betrokkene heeft aangevoerd dat nergens is geregeld dat een dergelijke opdracht alleen door het bestuur van de betrokken vennootschappen zelf mag worden gegeven. Bovendien is in de opdrachtbevestiging en in het rapport zelf expliciet aangegeven wie de opdrachtgever was, zodat daarover geen verwarring kon bestaan.

4.14. Naar het oordeel van de Accountantskamer is niet aannemelijk geworden dat betrokkene de opdracht voor het uitbrengen van een rapport van feitelijke bevindingen niet zou mogen aanvaarden. Het verlenen van deze opdracht is niet voorbehouden aan [BV1] en [GmbH2]. Het rapport ziet weliswaar op hun rekening-courant verhouding, maar dat betekent niet dat een derde (in dit geval [BV2]) dat niet zou mogen laten onderzoeken.

4.15. Vóór aanvaarding van de opdracht dient een accountant echter wel na te gaan of de opdracht geschikt is in de gegeven omstandigheden. Daarom moet hij inzicht krijgen in het doel van de opdracht en de verwachtingen van de beoogde gebruikers. Daarbij dient de accountant in overleg met de beoogde gebruikers te komen tot specifieke werkzaamheden en de uitgangspunten die voor de opdracht gelden.[3] In het rapport staat vermeld dat de beoogde gebruikers zijn het bestuur van [BV2] en de rechtbank. Betrokkene heeft erkend dat hij vooraf geen overleg heeft gevoerd met de rechtbank. Nu betrokkene geen overleg heeft gevoerd met alle door hem in het rapport genoemde beoogde gebruikers, heeft hij bij de aanvaarding en formulering van de opdracht niet overeenkomstig Standaard 4400N gehandeld. Daarmee heeft hij gehandeld in strijd met het beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het klachtonderdeel is daarom in zoverre gegrond.

Klachtonderdeel d: het rapport van feitelijke bevindingen

4.16. Klagers hebben gesteld dat betrokkene bij het opstellen van het rapport van feitelijke bevindingen niet juist heeft gehandeld, omdat:

- in de opdrachtbevestiging staat dat er overleg met de rechtbank is geweest terwijl dat overleg niet heeft plaatsgevonden;
- betrokkene bij het opstellen van het rapport genoeg heeft genomen met de hem door het bestuur aangereikte informatie, terwijl hij deze informatie niet heeft kunnen controleren;
- betrokkene wist dat het rapport, hoewel dat op onvoldoende informatie was gebaseerd, in een rechtszaak gebruikt zou worden en daar dus een andere lading zou krijgen;
- betrokkene voor het uitvoeren van de opdracht geen inzage heeft gehad in de administratie van de beide betrokken failliete vennootschappen;
- betrokkene de aan hem overhandigde stukken niet op waarheidsgetrouwheid heeft kunnen controleren;
- betrokkene een disclaimer heeft opgenomen dat aan het rapport geen zekerheid kan worden ontleend, maar wel in stellige bewoordingen heeft verklaard over het onderzoek en de hoogte van de vordering tussen de vennootschappen;
- betrokkene door het rapport van feitelijke bevindingen te ondertekenen de schijn heeft gewekt van de juistheid, volledigheid en betrouwbaarheid van het door hem aangereikte cijfermateriaal, terwijl hij wist dan wel behoorde te weten dat hij niet over voldoende informatie beschikte om dit materiaal als volledig en juist te presenteren.

4.17. Betrokkene heeft gesteld dat [BV2] beschikte over de administratie van [BV1] en [GmbH2] over de betreffende periode. Hierdoor beschikte betrokkene over voldoende informatie om de in het rapport genoemde vaststellingen te beschrijven. Betrokkene heeft daarbij ook aangegeven op basis van welke onderliggende stukken

hij zijn feitelijke bevindingen heeft vastgesteld. Daarnaast heeft betrokkene erop gewezen dat hij geen controleopdracht heeft uitgevoerd. Volgens betrokkene hoefde hij daarom de aan hem overhandigde stukken niet op waarheidsgetrouwheid te controleren. In het rapport heeft betrokkene ook expliciet aangegeven dat geen zekerheid werd verschaft.

Betrokkene heeft verder erkend dat hij in het rapport ten onrechte heeft verwezen naar Standaard 4400N. Betrokkene ziet achteraf in dat deze standaard niet van toepassing is. In plaats daarvan had hij bij de uitvoering van de opdracht NBA Handreikingen 1111 en 1127 als leidraad moeten aanhouden, omdat in dit geval sprake is van een opdracht ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen. Als betrokkene dat had gedaan, was duidelijker naar voren gekomen dat sprake was van een partijstandpunt van [BV2]. Verder is betrokkene van mening dat het voor de lezers van het rapport voldoende duidelijk is dat hij geen conclusies heeft getrokken over de vordering van [BV2] op [BV1]. Daarbij heeft hij erop gewezen dat het gebruikelijk is om in een rapport van feitelijke bevindingen te schrijven dat iets kan worden vastgesteld.

Van misleiding is geen sprake geweest. Dat dit ook daadwerkelijk niet is gebeurd blijkt uit het feit dat de rechter van de rechtbank Amsterdam in de faillissementsuitspraak waarbij [BV2] in staat van faillissement is verklaard, uitdrukkelijk heeft geoordeeld dat het rapport onvoldoende is om de vordering van [BV2] op [BV1] te staven gelet op het ontbreken van een controleopdracht over het boekjaar 2018.

4.18. De Accountantskamer overweegt dat de opdrachtbevestiging een intern stuk is dat geen deel uitmaakt van het rapport van feitelijke bevindingen. De onjuiste weergave in de opdrachtbevestiging kan dan ook niet leiden tot de conclusie dat betrokkene bij de uitvoering van de opdracht onjuist heeft gehandeld.

4.19. De Accountantskamer stelt verder vast dat betrokkene ter zitting onweersproken heeft gesteld dat hij de volledige administraties heeft kunnen inzien en dat hij ook daadwerkelijk inzage heeft gehad, zodat van zijn stelling moet worden uitgegaan.

4.20. Betrokkene heeft de intentie gehad om een rapport van feitelijke bevindingen op te stellen, zoals bedoeld in Standaard 4400N. De door betrokkene in het rapport gebruikte bewoordingen zijn niet uitgesloten in de toelichting bij deze standaard, maar deze zijn wel te stellig. Een voorbeeld daarvan is dat betrokkene in zijn rapport schrijft dat hij heeft vastgesteld dat de vordering van [BV1] op [GmbH2] per 31 maart 2019 € 2.584.151,25 bedraagt. Dit is een conclusie die een mate van zekerheid suggereert die, gelet op het bepaalde in paragraaf 5 van Standaard 4400N en de daarbij behorende toelichting in A22, in een rapport van feitelijke bevindingen dient te worden vermeden. Bovendien is dit een uitspraak over de totale hoogte van de vordering en daarmee over het object in zijn totaliteit, wat op grond van paragraaf 5 van Standaard 4400N niet is toegestaan. Betrokkene heeft daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het klachtonderdeel is in zoverre gegrond.

Klachtonderdeel e: betrokkene heeft indruk gewekt partijdig te zijn

4.21. Klagers hebben gesteld dat betrokkene de indruk heeft gewekt partijdig te zijn, omdat:

- hij al eerder voor de (persoonlijke vennootschap van de) bestuurder van [BV2] heeft opgetreden;
- hij op 5 november 2019 bij de zitting van het gerechtshof aanwezig was om het standpunt van [BV2] te onderbouwen, waarbij hij de rechters verkeerd heeft geïnformeerd.

4.22. Betrokkene heeft met betrekking tot zijn aanwezigheid tijdens de zitting bij het gerechtshof aangevoerd dat hij niet aanwezig was om het standpunt van [BV2] te bepleiten. Hij was alleen aanwezig om eventuele vragen van het gerechtshof over zijn rapporten te beantwoorden. Het gerechtshof heeft hem slechts één vraag gesteld. Volgens betrokkene is zijn objectiviteit ook niet in het geding geweest, omdat hij geen persoonlijke relatie heeft met de (indirect) bestuurder van [BV2].

4.23. De Accountantskamer is van oordeel dat niet aannemelijk is geworden dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van objectiviteit. Het enkele feit dat betrokkene eerder voor de (persoonlijke vennootschap) van de bestuurder van [BV2] heeft opgetreden is onvoldoende om aan te kunnen nemen dat sprake is van omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor het zich houden aan het fundamentele beginsel van objectiviteit.

Dat betrokkene op de zitting van het gerechtshof aanwezig was om [BV2] bij te staan in de faillissementsprocedure, leidt niet tot een ander oordeel. Niet valt in te zien waarom betrokkene zijn cliënt niet ter zitting zou mogen bijstaan. Dat betrokkene de rechters verkeerd zou hebben geïnformeerd is door klagers op geen enkele wijze onderbouwd. In het proces-verbaal van de zitting is geen enkele verklaring van betrokkene opgenomen.

Het klachtonderdeel is daarom ongegrond.

4.24. De klacht zal wat betreft de klachtonderdelen b, c en d gegrond worden verklaard. De klachtonderdelen a. en e. zullen ongegrond worden verklaard.

5. De maatregel

5.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Ook is meegewogen dat sprake is van een opdracht in een niet alledaags feitencomplex waarbij van een accountant extra alertheid op het naleven van de fundamentele beginselen mag worden verwacht. Aan de andere kant is meegewogen dat betrokkene niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel opgelegd heeft gekregen.

6. De beslissing

De Accountantskamer:

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. I.F. Clement en mr. R.P. van Eerde (rechterlijke leden) en C.M. Verdiesen AA en D.J. ter Harmsel AA RB

(accountantsleden), in aanwezigheid van

mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 30 september 2022.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.

[1] ECLI:NL:TACAKN:2015:152, rechtsoverweging 4.4.3.1.

- [2] Paragraaf 32 Standaard 4410
- [3] Paragraaf 23 en 24 Standaard 4400N