

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 24/1886 Wtra AK

UITSPRAAK van 6 september 2024 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 12 februari 2024 ontvangen klacht met nummer 24/1886 Wtra AK van **Mr. X**

in zijn hoedanigheid van curator in het faillissement van [BV1]
kantoorhoudende te [plaats1]

KL A G E R

t e g e n

Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

B E T R O K K E N E

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de brief van klager van 14 juni 2024 met bijlage
- de op de zitting door betrokkene overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 1 juli 2024. Klager is in persoon verschenen. Betrokkene is ook verschenen.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Betrokkene heeft in het kader van een civielrechtelijke procedure een rapport van feitelijke bevindingen opgesteld. Klager meent dat het door betrokkene opgestelde rapport op diverse punten tekortschiet.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.2. De klacht is gedeeltelijk gegrond. Betrokkene heeft gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en van objectiviteit. Aan betrokkene wordt de maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving in de registers voor de duur van één maand opgelegd. Betrokkene heeft in strijd met de door hem toegepaste standaard 4400N niet louter over feitelijke bevindingen gerapporteerd. Een aantal door betrokkene in zijn rapport getrokken conclusies is onjuist. Bij het opleggen van de maatregel is meegewogen dat betrokkene door zijn rapport de rechtbank mogelijk op het verkeerde been heeft gezet. Ook is meegewogen dat betrokkene geen zelfreflectie heeft getoond.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds [datum1] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij is werkzaam bij [accountantskantoor1] in [plaats2].

3.2. Klager is door de rechtbank Noord-Holland aangesteld als curator in het faillissement van de op 5 oktober 2021 failliet verklaarde vennootschap [BV1] (hierna: [BV1]).

[BV1] is in 2011 opgericht. Statutair bestuurder en enig aandeelhouder was [BV2], thans [BV3] (hierna: de Holding) geheten. Enig bestuurder en aandeelhouder van de Holding was en is [A] (hierna: [A]). [BV1] hield zich bezig met het aankopen en verkopen van agrarische gronden in de nabijheid van woon- en bedrijfskernen, dit alles met het oog op grondspeculatie.

3.3. Klager heeft de Holding en [A] aansprakelijk gesteld voor onbehoorlijk bestuur van [BV1] en het overhevelen van bezittingen van de onderneming naar andere bedrijven. Volgens klager hebben [A] en de Holding de onderneming van [BV1] door middel van allerlei constructies feitelijk om niet overgedragen aan [BV4] (hierna: [BV4]). Volgens klager zijn hierdoor ten onrechte vermogensbestanddelen aan de boedel van [BV1] onttrokken. Op 5 juli 2023 heeft klager de Holding, [A] en [BV4] (hierna gezamenlijk: [A] c.s.) gedagvaard.

3.4. Op verzoek van [A] c.s. heeft betrokkene een rapport van feitelijke bevindingen opgesteld. In zijn opdrachtbevestiging van 7 september 2023 getiteld *'Review administratieve punten dagvaarding'* heeft betrokkene verwezen naar Standaard 4400N. Betrokkene heeft op 7 november 2023 zijn rapport (hierna ook: de rapportage) uitgebracht. Op bladzijde 1 van de begeleidende brief bij de rapportage is het doel van de opdracht als volgt weergegeven:

“Het doel van de opdracht is de administratieve punten zoals benoemd in de dagvaarding aan de hand van achterliggende omstandigheden en onderliggende stukken te duiden en op basis van deze duiding te beoordelen of de administratieve verwerking van betreffende punten vanuit een reguliere bedrijfsvoering gezien als aannemelijk (lees: niet onaannemelijk of bedrijfsvreemd) is aan te merken.”

In het kader van de civiele procedure bij de rechtbank Noord-Holland tussen klager enerzijds en [A] c.s. anderzijds waarin klager onder meer betaling van het boedeltekort in het faillissement vordert, hebben de laatsten als gedaagden de rapportage bij hun conclusie van antwoord ingebracht.

3.5. Bij brief van 8 december 2023 heeft klager betrokkene gesommeerd om de rapportage in te trekken omdat deze volgens hem niet in overeenstemming is met Standaard 4400N en met de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Klager heeft betrokkene erop gewezen dat hij voornemens was om een klacht tegen betrokkene in te dienen indien niet aan deze sommatie zou worden voldaan. Bij brief van 14 december 2023 heeft betrokkene aangegeven dat hij niet voornemens was om aan deze sommatie te voldoen. Betrokkene heeft een klacht tegen klager ingediend bij de rechter-commissaris en een tuchtklacht tegen een kantoorgenoot van klager ingediend. De klacht tegen klager is door de rechter-commissaris ongegrond verklaard. De tuchtprocedure tegen de kantoorgenoot loopt nog.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. In hoofdlijnen gaat de klacht over de door betrokkene opgestelde rapportage.

4.2. Klager verwijt betrokkene, samengevat, het volgende:

- a. betrokkene heeft een rapport van feitelijke bevindingen afgegeven dat niet aan de daaraan te stellen eisen voldoet;
- b. de conclusies in de rapportage zijn evident onjuist;
- c. betrokkene heeft in de rapportage niet vermeld dat hij die als partijdig accountant heeft opgesteld ;
- d. betrokkene heeft zich niet toetsbaar opgesteld.

5. De beoordeling

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de VGBA en de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS). Betrokkene heeft in het kader van een civielrechtelijke procedure in opdracht van de gedaagden een rapport van feitelijke bevindingen opgesteld. In dit geval is Standaard 4400N door betrokkene toegepast. Het is vaste rechtspraak dat een tuchtrechtelijke procedure er niet toe strekt de inhoud of wijze van totstandkoming van een partijdeskundigenrapport opnieuw en integraal te beantwoorden. De tuchtrechter beoordeelt of de accountant bij het opstellen van zijn partijdeskundigenrapport in strijd heeft gehandeld met de voor hem geldende beroeps- en gedragsregels. De accountant mag als partijdeskundige niet enkel en alleen het belang van zijn opdrachtgever dienen, maar moet ook oog hebben voor het algemeen belang, met name het algemene belang bij rechtspraak die op objectieve waarheidsvinding berust.

5.2 De Accountantskamer zal, nu betrokkene Standaard 4400N van toepassing heeft geacht, de rapportage aan deze Standaard toetsen. Dit laat overigens onverlet dat de werkzaamheden van betrokkene en de rapportage ook aan de VGBA getoetst moeten worden. Uit artikel 2 van de VGBA volgt, zoals hiervoor is overwogen, dat een accountant het algemeen belang moet dienen. Daarom dient de rapportage op een deugdelijke grondslag te berusten en correcte, volledige gegevens en eventuele

beperkingen en voorbehouden te bevatten. Dit is met name van belang omdat betrokkene in de rapportage heeft aangegeven dat deze mede bedoeld is voor de gerechtelijke instanties.

Klachtonderdeel a:

betrokkene heeft een rapport van feitelijke bevindingen afgegeven dat niet aan de daaraan te stellen eisen voldoet

6.1. Betrokkene heeft aangegeven dat de aan hem verstrekte opdracht kwalificeert als een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, zoals bedoeld in Standaard 4400N. Dat volgt volgens betrokkene uit het stroomdiagram van de NBA.

6.2. De Accountantskamer overweegt het volgende over opdrachten waarop Standaard 4400N, Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, van toepassing is. Bij een dergelijke opdracht bepaalt de accountant in overleg met de beoogde gebruikers van zijn rapport de werkzaamheden en de uitgangspunten die voor de opdracht gelden. Het is de verantwoordelijkheid van de beoogde gebruikers om te bepalen of deze werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel waarvoor zij het rapport willen gebruiken. Dit is een duidelijk verschil met assurance-opdrachten waarbij het doel van de opdracht is het geven van een oordeel of conclusie over het getrouwe beeld van informatie of de naleving van voorgeschreven vereisten en waarbij de accountant zelfstandig bepaalt welke werkzaamheden hij zal verrichten en of die werkzaamheden toereikend zijn voor zijn oordeel.

6.3. Bij een rapport dat is opgesteld volgens Standaard 4400N rapporteert de accountant vervolgens de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden die specifiek zijn overeengekomen met de gebruikers. De beoogde gebruikers zijn zelf verantwoordelijk voor de conclusie die zij aan de informatie willen verbinden. Om de gebruikers in staat te stellen een goede afweging te maken moet de accountant de specifiek overeengekomen werkzaamheden en feitelijke bevindingen gedetailleerd beschrijven. Een feitelijke bevinding is in Standaard 4400N.13 als volgt gedefinieerd: "De uitkomsten die volgen uit de werkzaamheden en die de accountant kan onderbouwen met de verkregen informatie. Dit zijn waarnemingen, constatering of een recapitulatie daarvan die op enig moment objectief zijn vast te stellen". De bevindingen kunnen objectief worden geverifieerd; verschillende accountants die dezelfde werkzaamheden verrichten worden geacht tot gelijkwaardige resultaten te komen. De accountant doet in zijn rapport geen uitspraak over het totale object waarop zijn werkzaamheden betrekking hebben; de accountant trekt dus geen overall-conclusie. Wel kan door de accountant op onderdelen een conclusie worden getrokken, maar de accountant moet daarbij terminologie vermijden die de indruk wekt dat een assurance-opdracht is uitgevoerd.

6.4. Standaard 4400N.3 bepaalt dat de accountant in overleg met de beoogde gebruikers van zijn rapport komt tot specifieke werkzaamheden en de uitgangspunten die voor de opdracht gelden. Op bladzijde 3 van de rapportage heeft betrokkene opgenomen dat de rapportage bedoeld is voor: "uzelf [[A] c.s.], uw advocaat en de gerechtelijke instanties". Nu uit deze vermelding in de rapportage blijkt dat deze mede

bedoeld is voor de gerechtelijke instanties, had het gelet op het bepaalde in Standaard 4400N.3 op de weg van betrokkene gelegen om in overleg met de rechtbank Noord-Holland te treden over de door hem te verrichten specifieke werkzaamheden. Betrokkene wist immers bij welke sector van de rechtbank Noord-Holland de zaak tussen klager en [A] c.s. in behandeling was. Betrokkene heeft, door niet in overleg met de rechtbank Noord-Holland te treden over de door hem te verrichten specifieke werkzaamheden, gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Daarbij kan in het midden blijven of de rechtbank tot een dergelijk overleg bereid zou zijn geweest. Van de accountant wordt verlangd dat hij goed nagaat wat voor soort opdracht gewenst of noodzakelijk én mogelijk is in de gegeven situatie. Betrokkene had er bij voorbeeld voor kunnen kiezen om met [A] c.s. een “overige opdracht” overeen te komen waarop geen Standaard van toepassing is, en daarbij aansluiting kunnen zoeken bij Handreiking 1111, Overige opdrachten, en Handreiking 1127, Ondersteuning bij (potentiële) geschillen. Betrokkene heeft immers een rapport geschreven dat bedoeld was om door [A] c.s. in de procedure bij de rechtbank te worden ingebracht.

6.6. De Accountantskamer stelt vervolgens vast dat betrokkene in de rapportage niet enkel feitelijke bevindingen, in de zin van Standaard 4400N.13, heeft gerapporteerd, maar dat hij ook conclusies heeft getrokken over punten die niet louter objectief zijn vast te stellen.

6.7. Zo volgt reeds uit de beschrijving van het doel van de opdracht, zoals weergegeven op bladzijde 1 van de rapportage, dat geen sprake is van waarnemingen of constatering die louter objectief zijn vast te stellen. Betrokkene gebruikt hier de aanduidingen ‘duiden’, ‘op basis van deze duiding beoordelen’ en ‘aannemelijk’, welke laatste aanduiding door betrokkene is ingevuld als ‘niet onaannemelijk of bedrijfsvreemd’. Dergelijke aanduidingen en de gekozen invulling van de aanduiding ‘aannemelijk’ zijn naar hun aard niet louter objectief, maar laten ruimte voor subjectieve invulling. Daarbij komt dat waar dergelijke aanduidingen, zoals hier, in één opdracht worden gecombineerd, de mate van subjectiviteit voor wat betreft de invulling van het gehele onderzoek nog verder wordt vergroot.

6.8. Betrokkene heeft in de rapportage verder gemeld dat hij de administratieve verwerking van een aantal punten heeft beoordeeld (blz. 6), dat de boekhouding ordentelijk is gevoerd (blz. 6), dat een viertal genoemde posten op hoofdlijn vanuit een reguliere bedrijfsvoering gezien als aannemelijk (lees: niet onaannemelijk of bedrijfsvreemd) is aan merken (blz. 7) en dat de door de Holding aan [BV1] in rekening gebrachte marge kan worden gezien als een acceptabel risico voor een inschatting (vooraf) van de verkoopverwachting (blz. 13). De Accountantskamer is van oordeel dat dergelijke conclusies niet passend zijn in een rapport van feitelijke bevindingen.

6.9. De Accountantskamer is gelet op het voorgaande van oordeel dat betrokkene in strijd met Standaard 4400N.3 (en zonder dat hij daarvoor een verklaring heeft gegeven) zijn werkzaamheden niet heeft afgestemd met alle beoogde gebruikers van de rapportage. Voorts heeft betrokkene in strijd met Standaard 4400N.5 niet louter over feitelijke bevindingen gerapporteerd, maar conclusies getrokken die niet passend zijn in een rapport van feitelijke bevindingen. Hij heeft hiermee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Conclusie met betrekking tot klachtonderdeel a

6.10. Klachtonderdeel a is gegrond.

Klachtonderdeel b:

De conclusies in de rapportage zijn evident onjuist.

7.1. In het klaagschrift is toegelicht dat dit klachtonderdeel betrekking heeft op een aantal punten in de rapportage. Meer specifiek gaat het om het hanteren van een onjuist uitgangspunt voor het onderzoek, de boekingen in rekening-courant, de post betaling loonheffing, de post overname huurbetalingen door de Holding, de post crediteuren betaald door [BV4], de posten met betrekking tot [B] en [C] en de getrokken conclusie met betrekking tot de staat van de administratie. De Accountantskamer zal deze verwijten hierna achtereenvolgens bespreken. Omdat klager het algemene verwijt met betrekking tot de boekingen in rekening-courant nader heeft uitgewerkt in de daarna door hem genoemde verwijten met betrekking tot een viertal posten, zal de Accountantskamer dit algemene verwijt betrekken bij de bespreking van deze vier meer specifieke verwijten die klager betrokkene op dit punt maakt.

Het uitgangspunt van het onderzoek

7.2. Betrokkene heeft in onderdeel 2 van de rapportage aangegeven dat hij de opdracht heeft aanvaard op basis van de omstandigheden die hem bekend zijn uit de dagvaarding van [A] c.s. door klager. Wat betrokkene bedoelt met 'de omstandigheden' is niet nader toegelicht. In onderdeel 3 schrijft betrokkene: *"Wij hebben de werkzaamheden uitgevoerd zoals beschreven in onze opdrachtbrief: de betreffende punten zijn vanuit de dagvaarding geïnventariseerd en nader geduid aan de hand van daartoe, mede op ons aangegeven, door u ter onderbouwing verstrekte documenten en toelichtingen."*

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene zich, gelet op deze vermelding, in de rapportage diende te richten naar de feiten zoals deze door klager waren gesteld in deze dagvaarding en daarbij het standpunt c.q. de feitelijke aannames van zijn opdrachtgever had moeten vermelden. Voor de lezers en gebruikers van de rapportage was in dat geval direct duidelijk geweest dat het door betrokkene uitgevoerde onderzoek is gebaseerd op feitelijke aannames van zijn opdrachtgever waarvan de juistheid door betrokkene niet was getoetst of niet kon worden getoetst. Het was vervolgens aan de gebruikers van de rapportage om te bepalen of de op basis hiervan door betrokkene verrichte werkzaamheden toereikend en geschikt waren voor het doel van de rapportage en op basis daarvan een conclusie te trekken.

7.3. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene op bladzijde 6 van de rapportage een bedrijfsmodel schetst van de groep waartoe [BV1] en de Holding behoorden (hierna: de groep). Betrokkene stelt dat hij zich voor de weergave van dit bedrijfsmodel heeft gebaseerd op 'verstrekte inlichtingen en overgelegde documenten'. Betrokkene geeft op bladzijde 6 verder aan dat hij de administratieve verwerking van genoemde punten tegen de achtergrond van dit door hem geschetste bedrijfsmodel heeft beoordeeld.

7.4. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene zich met de door hem geschetste weergave van het bedrijfsmodel van de groep geen rekening heeft gehouden met hetgeen hierover door klager is gesteld in de dagvaarding. Betrokkene heeft zich voor wat betreft dit punt immers gericht naar de door hem genoemde 'verstreekte inlichtingen en overgelegde documenten'. Betrokkene is echter niet ingegaan op het standpunt van klager, in paragraaf 2.2.1 van de dagvaarding, dat activiteiten en activa zijn overgeheveld naar [BV4] zonder dat daarvoor een vergoeding aan [BV1] is betaald. Betrokkene heeft zich in zoverre niet gericht naar het door hem geformuleerde uitgangspunt dat zou worden uitgegaan van 'de omstandigheden die hem bekend zijn uit de dagvaarding'. Betrokkene heeft in de rapportage onvoldoende duidelijk gemaakt dat hij bepaalde feitelijke aannames van zijn opdrachtgever als uitgangspunt voor zijn onderzoek heeft genomen en dat de juistheid daarvan door hem niet was getoetst of kon worden getoetst[1].

Betrokkene heeft ter zitting gesteld dat hij buiten de juridische discussie tussen klager enerzijds en [A] c.s. anderzijds wenste te blijven. Naar het oordeel van de Accountantskamer is het niet mogelijk om enkel in te gaan op de administratieve verwerking van de door betrokkene genoemde punten met voorbijgaan aan de onderliggende problematiek (de juridische procedure en geschilpunten) en de vragen die in dat verband door klager in de dagvaarding zijn opgeworpen.

Betrokkene heeft hiermee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en van objectiviteit

7.5. Ter voorkoming van misverstanden merkt de Accountantskamer hier op dat niet bedoeld is om een oordeel te geven over hetgeen is gesteld in de door klager uitgebrachte dagvaarding. Dat oordeel is voorbehouden aan de civiele rechter. Het oordeel van de Accountantskamer heeft enkel betrekking op het handelen van betrokkene als accountant.

De post betaling loonheffing

7.6. Klager verwijt betrokkene dat hij in de rapportage ten onrechte de betaling van loonheffing ten behoeve van [BV1] door de Holding in 2017, ten bedrage van € 455.263, als aannemelijk heeft aangemerkt. Klager stelt dat het personeel van [BV1] in 2017 grotendeels is overgegaan naar [BV4]. Klager stelt dat betrokkene dit eenvoudig had kunnen afleiden uit de als bijlagen 46 en 47 bij de rapportage opgenomen loonstaten van [BV1]. Betrokkene heeft verklaard dat hij zich heeft beperkt tot de administratieve verwerking van de boekingen tussen [BV1] en de Holding, en dat hij wist dat [BV1] inhoudingsplichtige was voor het personeel.

7.7. De Accountantskamer is van oordeel dat de door betrokkene in zijn rapport getrokken conclusie met betrekking tot deze post onvolledig was. Betrokkene had in de gegeven omstandigheden niet mogen volstaan met de constatering dat [BV1] (formeel, de) inhoudingsplichtige was en dat de uiteindelijke betaling van de door [BV1] aangegeven en verschuldigde loonheffing was gedaan door de Holding, waardoor een schuld van [BV1] aan Holding is ontstaan. Het had in de gegeven omstandigheden, mede gezien de context van het geschil tussen klager en [A] c.s., op de weg van betrokkene gelegen om nader te onderzoeken bij welke vennootschap de werknemers in 2017 feitelijk werkzaam waren. Alsdan had betrokkene kunnen

vaststellen of [BV1] dan wel [BV4] (ter zake van de betaalde loonheffing, uiteindelijk) een schuld aan Holding had, hetgeen van belang was voor het afwickelen van de rekening-courantverhouding tussen [BV1] en de Holding. Als alternatief had betrokkene ervoor kunnen kiezen om uitdrukkelijk aan te geven dat hij dit punt niet had onderzocht. Betrokkene heeft dit alles nagelaten, en ter zitting (hoewel daartoe in de gelegenheid gesteld) hiervoor geen deugdelijke verklaring gegeven. Betrokkene heeft aldus gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De post overname huurbetalingen door de Holding

7.8. Klager verwijt betrokkene dat hij in de rapportage ten onrechte heeft aangenomen dat sprake was van huurbetalingen van de Holding ten behoeve van [BV1], ten bedrage van in totaal € 207.987,50. Klager stelt dat niet is aangetoond dat de Holding daadwerkelijk deze betalingen heeft verricht en dat ten onrechte geen rekening is gehouden met de overgang in 2017 van het personeel van [BV1] naar [BV4]. Klager stelt dat de gehuurde panden sindsdien werden gebruikt door [BV4] en dat de huurkosten dan ook niet via de rekening-courantverhouding tussen [BV1] en de Holding aan [BV1] in rekening hadden mogen worden gebracht. Betrokkene heeft die stelling betwist.

7.9. De Accountantskamer is van oordeel dat zij op basis van de overgelegde stukken niet kan vaststellen of betrokkene voldoende heeft onderzocht of de Holding daadwerkelijk huurbetalingen heeft gedaan voor de panden die door [BV1] werden gehuurd. Wel is de Accountantskamer van oordeel dat voor de bepaling van het juiste verloop van de rekening-courantverhouding tussen [BV1] en de Holding wel degelijk van belang is door welke vennootschap de gehuurde panden feitelijk werden gebruikt. Indien de gehuurde panden, zoals door klager gesteld, feitelijk werden gebruikt door [BV4], dan hadden de huurbetalingen in beginsel niet in het kader van de rekening-courantverhouding tussen [BV1] en de Holding ten laste van [BV1] mogen worden gebracht. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene zich de vraag wie feitelijk het genot had van de gehuurde panden niet heeft gesteld. Dat had, mede gezien de context van het geschil tussen klager en [A] c.s. en het daarbij door klager gemotiveerd ingenomen standpunt, wel moeten. Betrokkene heeft, door dit niet te doen, gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De post crediteuren betaald door [BV4]

7.10. Klager verwijt betrokkene dat hij op bladzijde 19 van de rapportage, in het verloopoverzicht 2019, ten onrechte een post “crediteuren betaald door [BV4]” heeft opgenomen, waardoor de vordering van [BV1] op de Holding met € 74.790,95 vermindert. Klager stelt dat dit bedrag niet blijkt uit de onderliggende stukken in de administratie van [BV1]. Betrokkene stelt dat de beoordeling van de rechtmatigheid van de onderliggende vordering buiten de reikwijdte van zijn opdracht viel. Hij stelt dat de rapportage alleen het verloop van de rekening-courantverhouding inzichtelijk maakt om zo te kunnen duiden of de administratieve verwerking van boekingen bedrijfsvreemd is. Hij beperkt zich daarbij tot het uitgangspunt dat *indien* de Holding crediteuren voor [BV1] betaalt, de verwerking daarvan in rekening-courant niet bedrijfsvreemd is.

7.11. De Accountantskamer stelt vast dat uit de rapportage niet blijkt wat met betrekking tot het bestaan van deze post is onderzocht. Een nadere toelichting met betrekking tot deze post was op zijn plaats geweest. Op basis van de overgelegde stukken is niet duidelijk waarom betrokkene deze post als 'niet bedrijfsvreemd' heeft beoordeeld. Bovendien betreft dit een conclusie. Niet duidelijk is of het hier gaat om een weergave van een opvatting, althans feitelijke aanname, van de opdrachtgever (waarvan de juistheid door betrokkene niet is getoetst) dan wel een eigen conclusie van betrokkene, en waarop deze conclusie dan is gebaseerd. Door hierover onduidelijkheid te laten bestaan, heeft betrokkene de schijn gewekt dat de conclusie berust op opvattingen, althans feitelijke aannames, die door betrokkene als registeraccountant werden onderschreven en is het risico ontstaan dat uit de rapportage onjuiste conclusies zouden kunnen worden getrokken. Betrokkene heeft hierdoor gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De posten met betrekking tot [B] en [C]

7.12. Klager verwijt betrokkene dat in de rapportage ten onrechte posten in verband met de terugkoopverplichting van [BV1] met betrekking tot [B] en [C], twee kopers van grond, ten bedrage van respectievelijk € 160.000 en € 211.165,88, zijn verwerkt in de rekening-courantverhouding tussen [BV1] en de Holding. Betrokkene stelt dat hij zich voor wat betreft deze posten heeft gebaseerd op de door [accountantskantoor2] samengestelde jaarrekeningen van [BV1]. De boekingen waren niet bedrijfsvreemd. Betrokkene benadrukt dat de beoordeling van gemaakte beleidskeuzes en van achterliggende omstandigheden buiten de reikwijdte van zijn opdracht viel.

7.13. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene, mede gezien de context van het geschil tussen klager en [A] c.s. en de daarbij door klager gemotiveerd ingenomen stellingen, niet zonder eigen onderzoek had mogen afgaan op de gegevens zoals deze zijn vermeld in de samengestelde jaarrekeningen van [BV1]. Betrokkene heeft de verwerking van deze posten immers als een feitelijke bevinding gepresenteerd in de rapportage. Aan een samengestelde jaarrekening kan echter geen zekerheid worden ontleend over de nauwkeurigheid en de volledigheid van de historische financiële informatie die daarin tot uitdrukking wordt gebracht. Zo klemmt dat niet is onderzocht bij welke vennootschap de van [B] en [C] teruggekochte grond terecht is gekomen. Ter zitting heeft betrokkene, hoewel daartoe in de gelegenheid gesteld, zijn keuze voor deze beperkte aanpak ook niet nader onderbouwd. De Accountantskamer is van oordeel dat het in het licht van het onder 3.4 genoemde doel van de opdracht op de weg van betrokkene lag om hiernaar onderzoek te verrichten, dan wel om uitdrukkelijk aan te geven dat hij dit punt niet had onderzocht en dat hij daarom geen uitspraak kon doen over de juistheid van de verwerking met betrekking tot deze beide posten. Betrokkene heeft, door dit niet te doen, gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De staat van de administratie

7.14. Op bladzijde 24 van de rapportage concludeert betrokkene, voor zover hier van belang, het volgende:

Op basis van de grootboekkaarten en ontvangen documenten geeft de aangetroffen inrichting van de administratie geen aanleiding te concluderen dat deze niet aan de daaraan te stellen maatstaf voldoet dan wel de documenten geen onderdeel van deze administratie zouden vormen.

7.15. De Accountantskamer overweegt dat de algemene maatstaf waaraan de administratie van een rechtspersoon dient te voldoen is neergelegd in artikel 2:10, lid 1, van het Burgerlijk Wetboek (BW). Deze bepaling luidt als volgt:

Het bestuur is verplicht van de vermogenstoestand van de rechtspersoon en van alles betreffende de werkzaamheden van de rechtspersoon, naar de eisen die voortvloeien uit deze werkzaamheden, op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de rechtspersoon kunnen worden gekend.

De vraag is dan ook of betrokkene op goede gronden heeft geconcludeerd dat de aangetroffen inrichting van de administratie van [BV1] aan deze maatstaf voldoet.

7.16. Vooropgesteld wordt dat betrokkene ten aanzien van de administratie ten onrechte een conclusie trekt, wat niet past bij een 4400N-rapport, zoals ook onder 6.9. is uiteengezet. De Accountantskamer is voorts van oordeel dat de door betrokkene getrokken conclusie met betrekking tot de staat van de administratie gelet op een aantal omstandigheden te stellig is. Zo blijkt uit de overgelegde stukken dat binnen de groep sprake is van een aantal afzonderlijke juridische entiteiten waarvan de administratie door elkaar heen loopt. Zo worden regelmatig betalingen voor een rechtspersoon binnen de groep door een andere rechtspersoon voldaan. Alhoewel het de Accountantskamer bekend is dat een dergelijke praktijk binnen groepen ondernemingen vaker voorkomt, had het bestaan van een dergelijke praktijk tegen de achtergrond van het faillissement van [BV1] voor betrokkene een 'red flag' moeten zijn voor wat betreft de toestand van de administratie van deze vennootschap. Immers, klager gaat ervan uit dat [BV1] bewust is achtergelaten als een 'lege huls' (ten nadele van haar crediteuren), mede als gevolg van het 'wegpoetsen van rekening-courantvorderingen'. De Accountantskamer treedt niet in de beoordeling van de juistheid van deze stelling (dat is zoals gezegd aan de civiele rechter) maar het had voor betrokkene aanleiding moeten zijn om hier extra aandacht aan te besteden, wat hij heeft nagelaten.

Hierbij komt dat binnen deze groep allerlei financiële mutaties die gedurende het jaar hebben plaatsgevonden, pas na het einde van het jaar via voorafgaande journaalposten in de rekening-courantverhoudingen werden verwerkt. Het bestaan van een dergelijke situatie betekent dat niet steeds sprake was van een actueel inzicht in de bestaande rechten en verplichtingen van [BV1]. In zoverre voldeed de aangetroffen inrichting van de administratie in ieder geval niet aan de maatstaf van artikel 2:10, lid 1, van het BW. De Accountantskamer is daarom van oordeel dat betrokkene, zonder dat hij hiervoor een deugdelijke grondslag had, in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid heeft geconcludeerd dat de aangetroffen inrichting van de administratie geen aanleiding geeft om te concluderen dat deze niet aan de daaraan te stellen maatstaf voldoet.

Conclusie met betrekking tot klachtonderdeel b

7.17. Klachtonderdeel b is gelet op wat hiervoor is overwogen, voor wat betreft alle in het kader van dit klachtonderdeel aan betrokkene gemaakte verwijten gegrond.

Klachtonderdeel c :

betrokkene heeft in de rapportage niet vermeld dat hij die als partijdig accountant heeft opgesteld

8.1 Klager verwijt betrokkene dat, hoewel door [A] c.s. wordt gepretendeerd dat de accountant de rapportage als "onafhankelijk registeraccountant" heeft opgesteld, betrokkene in de rapportage niets heeft opgenomen over zijn (on)afhankelijkheid. Voorts heeft betrokkene desgevraagd in een brief aan klager van 14 december 2023 aangegeven dat "sprake is van professionele oordeelsvorming waarbij de accountant in het geheel niet onafhankelijk hoeft te zijn bij de uitvoering van een opdracht". Volgens klager erkent betrokkene daarmee impliciet dat hij de rapportage als partijdige accountant heeft opgesteld. Door na te laten dit te vermelden, handelt de accountant volgens klager klachtwaardig.

8.2 Betrokkene verwijst in zijn verweer naar paragraaf 18 van Standaard 4400N, dat aangeeft dat de accountant niet onafhankelijk hoeft te zijn bij de uitvoering van een opdracht onder die standaard. Volgens betrokkene betekent dat echter niet dat hij partijdig is. Objectiviteit is volgens betrokkene leidend geweest bij de uitvoering van de opdracht.

8.3 De Accountantskamer constateert dat betrokkene in zijn opdrachtbevestiging en de rapportage in het midden heeft gelaten of hij als partijdeskundige is opgetreden. Niettemin heeft betrokkene zijn opdracht gekregen van [A] c.s. ten behoeve van de civiele procedure en is hij daarmee als partijdeskundige opgetreden. Naar het oordeel van de Accountantskamer is feitelijk sprake van een opdracht ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen, waarvoor de toepasselijke Nba Handreiking 1127 onder 4.1 vermeldt dat de accountant moet aangeven of hij wel of niet als onafhankelijk van de opdrachtgever kan worden aangemerkt. Het is daarbij in het kader van deze opdracht van belang om aan de gebruiker duidelijk te maken of sprake is van een partijstandpunt. Dit heeft betrokkene nagelaten, waardoor voor gebruikers en met name de rechtbank, mogelijk niet duidelijk is in welke hoedanigheid betrokkene zijn opdracht heeft uitgevoerd.

Conclusie met betrekking tot klachtonderdeel c

8.4 Klachtonderdeel c is gegrond

Klachtonderdeel d:

Betrokkene heeft zich niet toetsbaar opgesteld.

9.1. Klager verwijt betrokkene dat hij zich niet toetsbaar heeft opgesteld doordat hij naar aanleiding van de sommatiebrief van 8 december 2023 een tuchtklacht heeft ingediend tegen klager en tegen een kantoorgenoot van klager en dat hij naar aanleiding van deze sommatiebrief geweigerd heeft om zich toetsbaar op te stellen.

9.2. De Accountantskamer stelt voorop dat het een accountant, net als ieder ander, vrijstaat om een klacht in te dienen tegen een advocaat indien hij meent dat deze zich in strijd met de voor hem geldende beroepsregels heeft gedragen. Dit is slechts anders indien het indienen van een tuchtklacht wordt gebruikt voor een ander doel dan om het handelen van een advocaat te laten toetsen. Niet gebleken is dat de door betrokkene tegen klager en zijn kantoorgenoot ingediende tuchtklacht is ingegeven door iets anders dan de wens om het handelen van een advocaat te laten toetsen. Evenmin is aangetoond dat de houding van betrokkene naar aanleiding van de door hem ontvangen sommatiebrief zodanig was, dat moet worden aangenomen dat hij hiermee gehandeld heeft in strijd met enig fundamenteel beginsel.

Conclusie met betrekking tot klachtonderdeel d

9.3. Klachtonderdeel d is ongegrond.

10. De klacht zal wat betreft de klachtonderdelen a, b en c gegrond worden verklaard en wat betreft klachtonderdeel d ongegrond.

11. De maatregel

11.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene gehandeld heeft in strijd met twee fundamentele beginselen, dat hij in de rapportage heeft verwezen naar Standaard 4400N terwijl hij niet louter over feitelijke bevindingen heeft gerapporteerd en dat hij op diverse punten in de rapportage conclusies heeft getrokken zonder daarvoor een deugdelijke grondslag te hebben. Omdat de rapportage mede bedoeld was om te worden gebruikt in een civiele procedure bij de rechtbank Noord-Holland, had betrokkene duidelijkheid moeten verschaffen over zijn rol als partijdeskundige in de civiele procedure. Hij heeft met de rapportage de objectieve waarheidsvinding belemmerd, en daarmee (wetende dat de rapportage zou worden ingebracht in de juridische procedure) ook de rechter onjuist voorgelicht. Ook is meegewogen dat betrokkene naar aanleiding van vragen van de Accountantskamer geen zelfreflectie heeft getoond. Betrokkene, die naar eigen zeggen vrijwel geen ervaring heeft met het opstellen van dit soort rapporten, ziet het laakbare van zijn gedrag nog steeds niet in. Dit alles vraagt om een stevige correctie. Niet gebleken is dat sprake is van verlichtende omstandigheden.

12. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart klachtonderdeel d ongegrond;
- verklaart de klachtonderdelen a, b en c gegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel als bedoeld in artikel 2, eerste lid onder d. Wtra,

te weten die van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;

- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de NBA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klager betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klager vergoedt.

Aldus beslist door mr. A.A.A.M. Schreuder, voorzitter, mr. A.M. van Amsterdam en mr. P. Volker (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en Th.A. Verkade RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 6 september 2024.

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] College van Beroep voor het bedrijfsleven 21 maart 2020 ECLI:NL:CBB:2020:201