

UITSpraak van **31 maart 2023** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)
in de op 2 juni 2022 ontvangen klacht met nummer **22/927 Wtra AK** van

X

wonende te [plaats1]

KLAAGSTER

advocaat: mr. J. Dongelmans te Nieuwerkerk aan den IJssel

t e g e n

mr. drs. Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

BETROKKENE

advocaten: mr. A.O. Salkazanova en mr. F.C.M. van der Velden te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de brief van klaagster van 4 juni 2022
- de brief van betrokkene van 5 juli 2022
- de brief van klaagster van 28 oktober 2022 met bijlagen
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 11 november 2022. Klaagster is verschenen, bijgestaan door mr. Dongelmans. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. A.O. Salkazanova en mr. F.C.M. van der Velden.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Betrokkene heeft in het kader van een procedure over de verdeling van pensioenrechten naar aanleiding van een echtscheiding, op verzoek van de advocaat van een van beide partijen in deze procedure een rapportage opgesteld. Het doel van deze rapportage was om in kaart te brengen of het verrichten van de ondernemingsactiviteiten van de ene echtgenoot in een

eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor de B.V. waarin de pensioenverplichting aan de andere echtgenoot was ondergebracht.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.2. De klacht is gedeeltelijk gegrond. Betrokkene heeft een eenzijdig rapport opgesteld, met aannames die op zijn minst genomen discutabel zijn, zonder inzicht te verschaffen in (de cijfermatige gevolgen van) mogelijke alternatieven. Betrokkene heeft gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en van objectiviteit. Aan hem wordt de maatregel van tijdelijke doorhaling van de inschrijving voor de duur van één maand opgelegd.

3. De feiten

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

3.2. Klaagster is in 2008 gescheiden van haar voormalige echtgenoot, [A] (hierna: [A]). Tussen klaagster en [A] is sprake van een conflict over de afwikkeling van de echtscheiding, meer in het bijzonder over de verdeling van pensioenrechten. Hierover is een procedure aanhangig bij het gerechtshof Den Haag.

3.3. [A] verrichtte zijn werkzaamheden aanvankelijk vanuit [BV1] (hierna: de B.V.), van welke B.V. hij directeur groot aandeelhouder (DGA) was en is. Met ingang van 1 januari 2013 verricht [A] zijn werkzaamheden niet langer vanuit de B.V., maar vanuit zijn eenmanszaak "[eenmanszaak1]" (hierna: de eenmanszaak). [A] is bestuurder gebleven van de B.V. De B.V. is betrokken in de echtscheidingsprocedure tussen klaagster en [A]. Het gaat in die procedure, voor zover hier van belang, om de verevening van in de B.V. in eigen beheer opgebouwde pensioenaanspraken, conform de Wet verevening pensioenrechten bij scheiding.

3.4. Betrokkene is door mr. [B], de advocaat van [A], benaderd om als partijadviseur een rapportage op te stellen die gebruikt kan worden in de procedure bij het gerechtshof Den Haag (hierna: het gerechtshof). Betrokkene heeft deze opdracht op 19 januari 2022 aanvaard. In zijn opdrachtbevestiging heeft betrokkene aangegeven dat hem in verband met de lopende procedure over de verdeling van de pensioenrechten gevraagd is om "in kaart te brengen of het verrichten van de ondernemingsactiviteiten in de eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor de B.V. en de dekking van de pensioenverplichting alsmede te assisteren bij het beantwoorden van hetgeen in de memorie van grieven is gesteld". De volgende te verrichten werkzaamheden zijn genoemd in de opdrachtbevestiging:

- *beoordeling van de van u ontvangen informatie;*
- *bepalen of het verrichten van de werkzaamheden vanuit de eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor [BV1] en de dekking van de pensioenen in het bijzonder;*
- *opstellen van een rapportage welke gebruikt kan worden in de procedure [BV1]/[A] versus [X];*
- *eventuele andere bijkomende werkzaamheden die dienstig kunnen zijn aan hetgeen hiervoor is opgenomen.*

In de opdrachtbevestiging wordt verwezen naar Standaard 5500N.

3.5. Betrokkene heeft op 17 februari 2022 een rapportage toegezonden aan mr. [B]. Met het oog op deze opdracht heeft betrokkene in dit rapport een (fictieve) samenvoeging van de balansen van de eenmanszaak en van de B.V. verricht. De beantwoording van de aan betrokkene gestelde vraag, op de laatste bladzijde van het rapport, luidt als volgt:

Indien de heer [A] de nieuwe coaching en trainingsactiviteiten niet in zijn eenmanszaak [eenmanszaak1] zou hebben ondergebracht maar in plaats daarvan deze nieuwe activiteiten nog steeds binnen de B.V. [= [BV1]; toevoeging Accountantskamer] zou hebben uitgeoefend dan is er, gegeven de in de analyse beschreven veronderstellingen, onvoldoende kapitaal in de B.V. aanwezig om zowel de commerciële waarde van het aandeel in de pensioenaanspraak van de tot verevening gerechtigde echtgenoot af te storten als voldoende kapitaal in de B.V. achter te laten om de commerciële waarde van het aandeel in de pensioenaanspraak van de tot verevening verplichte echtgenoot te dekken. Als gevolg van deze onderdekking is de B.V. naar de toestand per 1 december 2020 niet in staat om de ouderdoms- en nabestaandenpensioenaanspraken van de vrouw (geheel of gedeeltelijk) af te storten.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. Klagster verwijt betrokkene het volgende:

- a. betrokkene heeft bij het opstellen van zijn rapport ten onrechte Standaard 5500N toegepast en hij is voorbij gegaan aan NBA-Handreiking 1127 en aan de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR);
- b. betrokkene heeft een rapport opgesteld dat fouten en omissies in de uitwerking bevat;
- c. betrokkene heeft in het door hem opgestelde rapport geen rekening gehouden met het feit dat de door [A] verrichte coaching- en trainingsactiviteiten niet nieuw zijn;
- d. betrokkene heeft de overgang van een B.V. naar een eenmanszaak per 1 januari 2013 niet goed verwerkt;
- e. in het door betrokkene opgestelde rapport wordt ten onrechte gesteld dat de overgang naar een eenmanszaak louter gebaseerd is op fiscale motieven;
- f. betrokkene heeft zich ten onrechte gebaseerd op de jaarstukken 2012 tot en met 2020 van de B.V. en van de eenmanszaak, terwijl deze ondeugdelijk zijn;
- g. betrokkene heeft het verloop van de rekening-courant van de directie van de B.V. miskend;
- h. betrokkene is in het door hem opgestelde rapport uitgegaan van een berekende rentevergoeding aan de B.V. die niet zakelijk is;
- i. betrokkene heeft in het door hem opgestelde rapport ten onrechte de aan [A] betaalde beheersvergoedingen en salarisbetalingen geaccepteerd, terwijl deze ongebruikelijk zijn;
- j. betrokkene heeft in het door hem opgestelde rapport ten onrechte geaccepteerd dat privékosten in verband met het arbeidsongeschiktheidsrisico van [A] voor rekening zijn gebracht van de B.V.;
- k. betrokkene is in het door hem opgestelde rapport uitgegaan van BTW-posities van de B.V. en van de eenmanszaak die niet deugdelijk zijn;
- l. betrokkene is in het door hem opgestelde rapport ten onrechte niet ingegaan op alle

- relevante verschillen tussen de B.V. en de eenmanszaak;
- m. betrokkene heeft voor de vergelijking tussen de B.V. en de eenmanszaak een rekenmodel gebruikt dat ondeugdelijk is.

5. De beoordeling

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

5.1.2. Betrokkene heeft als partijadviseur een rapport opgesteld voor gebruik in een gerechtelijke procedure. De Accountantskamer heeft in eerdere zaken het daarvoor relevante toetsingskader als volgt ingevuld. Indien een accountant werkzaamheden verricht waarvan het van meet af aan duidelijk is, dat een rapport dient ter ondersteuning van een standpuntinname van de opdrachtgever in een (gerechtelijke) procedure en in een procedure zal worden overgelegd, dient de accountant ervoor te zorgen dat zijn rapport de objectieve waarheidsvinding door de rechter niet belemmert. In het maatschappelijk verkeer verleent het enkele feit dat de rapporteur accountant is immers gezag aan wat hij heeft gerapporteerd en een accountant moet naast het belang van zijn opdrachtgever op grond van artikel 2 VGBA ook het algemeen belang dienen. Van een belemmering van de waarheidsvinding kan bijvoorbeeld sprake zijn indien de inhoud van de rapportage vooral is toegespitst op het belang van de opdrachtgever, niet volledig en/of (op onderdelen) tegenstrijdig is, niet op deugdelijk onderzoek is gebaseerd of ten onrechte geen voorbehouden of beperkingen bevat. Indien de accountant in zijn rapport conclusies trekt, dienen deze een deugdelijke grondslag te hebben en zal uit het rapport duidelijk moeten blijken op welke bevindingen de conclusies zijn gebaseerd en aan welke bronnen de accountant zijn conclusies heeft ontleend.

5.1.3. De Accountantskamer stelt vast dat in de klacht een groot aantal punten naar voren is gebracht. Deze punten hebben betrekking op verschillende aspecten van de door betrokkene verrichte werkzaamheden. De Accountantskamer zal de inhoud van deze klacht, met het oog op een logische behandeling van wat daarin naar voren is gebracht, bespreken aan de hand van de volgende vijf clusters:

1. het toetsingskader en de toegepaste Standaarden;
2. de door betrokkene gehanteerde systematiek en het rekenmodel;
3. de overgang naar de B.V.;
4. inhoudelijke beoordeling van de gebruikte stukken;
5. de rapportage inclusief specifieke uitgangspunten.

De klachtonderdelen, zoals hierboven onder 4.1 weergegeven, zullen hierna dan ook niet achtereenvolgens worden besproken, maar de inhoud hiervan zal in het kader van de bespreking van de verschillende clusters aan de orde komen.

Het toetsingskader en de toegepaste Standaarden

- 5.2.1. In het kader van de bespreking van dit cluster de volgende punten aan de orde komen:
- de toepassing van Standaard 5500N;

- de toepassing van NBA-handreiking 1127; en
- de toepassing van de NV NOCLAR.

5.2.2. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene in zijn rapport heeft vermeld dat zijn werkzaamheden zijn verricht overeenkomstig Nederlands recht, waaronder Standaard 5500 (bedoeld zal zijn: 5500N) "Transactiegerelateerde adviesdiensten". In zijn verweerschrift heeft betrokkene aangegeven dat hij thans inziet dat dit niet de geëigende Standaard is voor de door hem verrichte werkzaamheden. Wel heeft betrokkene aangegeven dat hij de uit Standaard 5500N voortvloeiende vereisten heeft nageleefd bij de uitvoering van zijn werkzaamheden.

5.2.3. De Accountantskamer stelt voorop dat Standaard 5500N betrekking heeft op de uitvoering van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten. Standaard 5500N.2 luidt als volgt:

Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten levert de beroepsbeoefenaar adviesdiensten met betrekking tot een voorgenomen transactie van een opdrachtgever, in het algemeen met een derde partij. Voorbeelden van transacties zijn: kapitaalmarkttransacties, uitgifte/verkoop of koop van aandelen, overname of verkoop van ondernemingen of onderdelen daarvan, het verstrekken of ontvangen van financieringen, securisaties, fusies, allianties en soortgelijke activiteiten.

De Accountantskamer stelt vast dat de aan betrokkene verleende opdracht geen betrekking heeft op adviesdiensten met betrekking tot een voorgenomen transactie, als bedoeld in deze Standaard.

Standaard 5500N was dan ook niet van toepassing op de aan betrokkene verleende opdracht. Reeds om deze reden heeft betrokkene in zijn rapport van 17 februari 2022 ten onrechte verwezen naar deze Standaard.

5.2.4. Met betrekking tot het verweer van betrokkene dat hij de vereisten van Standaard 5500N heeft nageleefd, overweegt de Accountantskamer het volgende. Standaard 5500N.3, voor zover hier van belang, bepaalt dat transactiegerelateerde adviesdiensten geen assurance-opdrachten en geen aan assurance verwante opdrachten zijn. In Standaard 5500N.5, aanhef en onder a, is bepaald dat een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten elementen kan bevatten die voldoen aan de definitie van assurance-opdrachten, maar daarmee niet hoeft te voldoen aan de vereisten van de Standaarden zolang voor de oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontleen, elk van de onderstaande punten geldt:

- a. *deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht*
- b. *(...)*

De Accountantskamer stelt vast dat de kern van de aan betrokkene verleende opdracht was in kaart te brengen of het verrichten van de ondernemingsactiviteiten (van [A]) in de eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor de B.V. en voor de dekking van de pensioenverplichting. Nu de opdracht primair ten doel had een conclusie te verkrijgen over de consequenties van een en ander voor het pensioen van klagster, was van een oordeel van ondergeschikte betekenis geen sprake.

5.2.5. De Accountantskamer is daarom van oordeel dat de opdracht en de wijze waarop betrokkene daarover heeft gerapporteerd, niet voldoet aan de bepalingen van Standaard 5500N en dat betrokkene in het door hem opgestelde rapport ten onrechte naar deze Standaard heeft verwezen. Hij heeft hiermee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. In zoverre is dit klachtonderdeel gegrond.

5.2.6. Voor wat betreft de stelling van klaagster dat betrokkene bij het opstellen van zijn rapport ten onrechte is voorbijgegaan aan NBA-Handreiking 1127 (opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij [potentiële] geschillen) stelt de Accountantskamer voorop dat het niet of niet correct toepassen van een bepaling uit een NBA-handreiking slechts een tuchtrechtelijk verwijt kan opleveren indien en voor zover daarmee schending van het bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep bepaalde aan de orde is, waarbij in het bijzonder het bepaalde in de VGBA van belang is¹. Voor zover relevant komt dit bij de beoordeling van de specifieke klachtenonderdelen aan de orde.

5.2.7. Paragraaf 4.4 van NBA-handreiking 1127 (Alternatieven) luidt als volgt:

Indien de cliënt/accountant bij de onderbouwing van zijn verantwoording/rapportage keuzes heeft gemaakt uit relevante alternatieven, blijkt dan uit de verantwoording/rapportage het bestaan van deze alternatieven, alsook hoe de cliënt/accountant daarmee is omgegaan?

De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene in zijn rapport in de door hem gemaakte rekenkundige opstellingen (hierna ook wel: zijn analyse) een aantal keuzes heeft gemaakt die relevant zijn voor de uitkomsten van de door hem gemaakte berekeningen. Dit geldt onder meer voor de keuzes voor de hoogte van het in de B.V. aan [A] toegekende salaris, de door de B.V. te ontvangen rentevergoeding voor de vanuit de B.V. door [A] geleende gelden en het arbeidsongeschiktheidspensioen.

Betrokkene heeft ter zitting verklaard dat hij in deze opstellingen voor wat betreft de hoogte van het salaris is uitgegaan van het gemiddelde van de opnames vanuit de eenmanszaak over de jaren 2013 tot en met 2019.

De Accountantskamer overweegt dat in de door betrokkene gemaakte uitwerking de hoogte van het aan [A] toegekende salaris van overwegende invloed is op de (eind-)stand van het berekende eigen vermogen in de B.V. Het berekende eigen vermogen vormde mede de basis voor betrokkenes conclusie dat de BV niet in staat is de pensioenaanspraken van de vrouw af te storten. Het had op de weg van betrokkene gelegen om expliciet te vermelden op basis waarvan hij heeft bepaald dat het door hem berekende salaris voor [A], in dit geval, een in de gegeven omstandigheden passend salaris zou zijn geweest. Naar het oordeel van de Accountantskamer had betrokkene niet mogen volstaan met het, zonder alternatieven te vermelden, uitgaan van het gemiddelde van de feitelijke opnames door [A]. Deze keuze is niet onderbouwd. Dit klemmt te meer nu de opnames over de jaren 2013 tot en met 2019 fluctueren en het gemiddelde sterk wordt beïnvloed door een eenmalige zeer hoge opname van € 200.014 in 2019.

Voor wat betreft de in de analyse gehanteerde te ontvangen rentevergoeding zijn evenmin alternatieven, met verschillende rentepercentages, vermeld. Het lag gezien het specifieke

¹ ECLI:NL:CBB:2017:364

karakter van de door betrokkene uitgevoerde opdracht op zijn weg om in zijn rapport niet slechts uit te gaan van één rentepercentage, maar om te vermelden hoe de hoogte van het percentage en daarmee de te ontvangen rentevergoeding de einduitkomst van de gemaakte berekeningen beïnvloedt. Zonder deugdelijke toelichting, welke ontbreekt, valt niet in te zien dat verweerder in zijn analyse mocht uitgaan van (alleen) het door hem gehanteerde rentepercentage.

De Accountantskamer is van oordeel dat de keuze om voor de analyse de premie voor het arbeidsongeschiktheidspensioen van [A] ten laste van de B.V. te brengen, op zichzelf genomen verdedigbaar is. Wel tekent de Accountantskamer hierbij aan dat betrokkene de pensioenbrief met daarin de aanspraken waarvan hij in zijn berekeningen is uitgegaan niet heeft vermeld bij de door hem ontvangen informatie. De Accountantskamer is van oordeel dat het op de weg van betrokkene had gelegen om de keuze voor de bedragen waarvan hij in zijn berekeningen is uitgegaan te onderbouwen. Een dergelijke onderbouwing ontbreekt in het door betrokkene opgestelde rapport.

De Accountantskamer is daarom van oordeel dat betrokkene de bedragen waarvan hij in zijn analyse is uitgegaan onvoldoende kritisch heeft getoetst en (mede daarom) de resultaten van zijn analyse onvoldoende heeft onderbouwd. Hij heeft daarmee gehandeld in strijd met de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en van objectiviteit.

5.2.8. Paragraaf 4.7 van NBA-handreiking 1127 (Betrouwbaarheid van de informatie) luidt als volgt:

Geeft de rapportage voldoende inzicht in de mate van betrouwbaarheid van de informatie die ten grondslag ligt aan de rapportage, inclusief eventuele voor de objectieve waarheidsvinding relevante beperkingen daarin?

Betrokkene heeft ter zitting desgevraagd verklaard dat hij heeft kennisgenomen van de stukken die hij van [A] heeft ontvangen. Hij heeft zich gebaseerd op de jaarstukken die waren opgesteld door de toenmalige accountant van de B.V. Hij heeft de inhoud van deze stukken niet getoetst.

De Accountantskamer overweegt dat een accountant die een rapport opstelt ter ondersteuning bij een geschil zich rekenschap dient te geven van de vraag wie de gebruikers zijn van een dergelijk rapport. In dit geval was het rapport (mede) geschreven met het oog op de gerechtelijke procedure bij het gerechtshof Den Haag als gebruiker daarvan. Betrokkene had niet zonder nader onderzoek mogen uitgaan van de stukken of informatie die hij van [A] had ontvangen. Dit klemmt te meer nu de ontvangen informatie zeker punten bevat waarover met het oog op het vaststellen van de betrouwbaarheid van de ontvangen informatie door betrokkene vragen hadden kunnen en moeten worden gesteld aan [A] als bestuurder van de B.V. De Accountantskamer noemt in dit verband onder meer de hoogte van het salaris dat [A] voor zijn werkzaamheden als bestuurder van de B.V. heeft genoten en de hoogte van de overige aan de B.V. in rekening gebrachte kosten. Betrokkene heeft ten onrechte nagelaten die vragen te stellen en op die punten duidelijkheid te verschaffen in zijn rapport.

De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene door een rapport op te stellen dat geen inzicht geeft in de mate van betrouwbaarheid van de informatie die daaraan ten grondslag ligt, heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.2.9. Ten aanzien van het door klaagster gedane beroep op de NV NOCLAR overweegt de

Accountantskamer dat artikel 2 van de NV NOCLAR als volgt luidt:

Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op iedere accountant die een professionele dienst uitvoert voor de eigen organisatie of voor de cliënt en zich bewust wordt van informatie die wijst op een relevante niet-naleving bij deze eigen organisatie of bij deze cliënt van wet- en regelgeving die:

- a. in het algemeen geacht wordt van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn; of*
- b. geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor:*
 - i de operationele aspecten van een eigen organisatie of van een cliënt;*
 - ii de mogelijkheid van een eigen organisatie of van een cliënt om de activiteiten voort te zetten; of*
 - iii het voorkomen van sancties van materieel belang.*

Artikel 1 van de NV NOCLAR bepaalt dat onder “relevante niet-naleving” wordt verstaan:

geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2.

Klaagster heeft niet aannemelijk gemaakt dat hier sprake was van een relevante niet-naleving als bedoeld in deze bepalingen. Het verwijt van klaagster gebaseerd op schending van de NV NOCLAR slaagt dan ook niet.

Conclusie

5.2.10. De Accountantskamer is gelet op wat hiervoor is overwogen van oordeel dat betrokkene voor wat betreft de verwijzing naar Standaard 5500N en voor wat betreft het niet handelen in overeenstemming met (onderdelen van) NBA-handreiking 1127 heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.2.11. De klacht is gegrond voor wat betreft de verwijzing naar Standaard 5500N en voor wat betreft het handelen in strijd met NBA-handreiking 1127. De klacht is ongegrond voor wat betreft het handelen in strijd met de NV NOCLAR.

De door betrokkene gehanteerde systematiek en het rekenmodel

5.3.1. In het kader van de bespreking van dit cluster zullen de weergave van de relevante verschillen tussen een B.V. en een eenmanszaak in het door betrokkene opgestelde rapport en het voor de vergelijking tussen de B.V. en de eenmanszaak gebruikte rekenmodel aan de orde komen.

5.3.2. Klaagster stelt zich op het standpunt dat betrokkene in zijn rapport onvoldoende is ingegaan op de verschillen tussen een B.V. en een eenmanszaak. Dergelijke verschillen kunnen relevant zijn voor de door betrokkene te maken rekenkundige opstelling.

5.3.3. De Accountantskamer overweegt dat de essentie van de aan betrokkene verleende opdracht was om in kaart te brengen of het verrichten van de ondernemingsactiviteiten (van [A]) in de eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor de B.V. en voor de dekking van de

pensioenverplichting ten opzichte van klaagster. Voor de beantwoording van deze vraag was het niet nodig dat betrokkene in zijn rapport inging op alle verschillen tussen een B.V. en een eenmanszaak. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene deze verschillen, voor zover relevant voor de door hem te maken rekenkundige opstelling, in voldoende mate heeft benoemd in zijn rapport.

5.3.4. Klaagster stelt zich op het standpunt dat het voor de vergelijking tussen de B.V. en de eenmanszaak gebruikte model ondeugdelijk is. Het gebruik van een onjuist rekenmodel leidt tot onjuiste uitkomsten.

5.3.5. De Accountantskamer oordeelt dat niet gebleken is dat het door betrokkene gebruikte rekenmodel op zichzelf genomen ondeugdelijk is. Veeleer is sprake geweest van een aantal niet goed onderbouwde keuzes en aannames bij de toepassing van dit model, waarbij sommige niet (voldoende) onderbouwde aannames van doorslaggevende invloed zijn op de door betrokkenen geformuleerde conclusie. Dat enkele door betrokkene gemaakte keuzes onvoldoende zijn onderbouwd, betekent niet dat het rekenmodel als zodanig ondeugdelijk is.

5.3.6. De klacht is voor wat betreft dit cluster ongegrond.

De overgang naar de B.V.

5.4.1. In het kader van de bespreking van dit cluster zullen de inhoud van het door betrokkene opgestelde rapport, de verwerking van het verloop van de rekening-courant van de directie van de B.V. in het rapport en de verwerking van de aan de B.V. in rekening gebrachte beheervergoeding en het loon aan de orde komen.

5.4.2. Klaagster stelt zich op het standpunt dat de coaching- en trainingsactiviteiten zoals deze sinds 2013 door [A] worden verricht vanuit de eenmanszaak geen nieuwe activiteiten zijn, maar dat het activiteiten betreft die hij daarvoor al vanuit de B.V. verrichtte. Betrokkene had zich hierover een oordeel moeten vormen en hij had deze activiteiten bij zijn rapport moeten betrekken.

5.4.3. De Accountantskamer overweegt dat de essentie van de aan betrokkene verleende opdracht was om in kaart te brengen of het verrichten van de ondernemingsactiviteiten (van [A]) in de eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor de B.V. en voor de dekking van de pensioenverplichting ten opzichte van klaagster. Voor de beantwoording van deze vraag is niet relevant of de coaching- en trainingsactiviteiten zoals deze sinds 2013 door [A] worden verricht vanuit de eenmanszaak dan wel vanuit de B.V. en ook niet of het al dan niet nieuwe activiteiten zijn. Betrokkene hoefde zich hierover in het door hem opgestelde rapport dan ook geen oordeel te vormen.

5.4.4. Klaagster stelt zich op het standpunt dat een aantal punten met betrekking tot de overgang van een B.V. naar een eenmanszaak per 1 januari 2013 niet goed is verwerkt. Zij heeft in dit verband de waardebepaling van de vennootschap op de datum van de overgang en de bepaling van de goodwill van de vennootschap op die datum genoemd.

5.4.5. De Accountantskamer overweegt dat het voor de door betrokkene in het kader van de aan hem verstrekte opdracht niet relevant was of de overgang van een B.V. naar een

eenmanszaak goed was verwerkt. Betrokkene diende immers te onderzoeken wat de situatie geweest zou zijn indien géén overgang zou hebben plaatsgevonden. Zonder nadere onderbouwing, die hier ontbreekt, hoefde betrokkene in het kader van de aan hem verstrekte opdracht zich dan ook geen oordeel te vormen over de waardebeoordeling van de vennootschap en over de goodwill op 1 januari 2013.

5.4.6. Klaagster stelt zich op het standpunt dat de overgang van een B.V. naar een eenmanszaak geen zakelijk karakter had.

5.4.7. De Accountantskamer overweegt dat de motieven voor de overgang van een B.V. naar een eenmanszaak, per 1 januari 2013, geen onderdeel uitmaakten van het door betrokkene te verrichten onderzoek. De motieven die [A] daarvoor destijds heeft gehad waren ook niet van invloed op de uitkomsten van het door betrokkene te verrichten onderzoek.

5.4.8. Klaagster stelt zich verder op het standpunt dat betrokkene ten onrechte geen onderzoek heeft verricht naar het verloop van de rekening-courantverhouding tussen [A] en de B.V. Klaagster stelt dat geld heen en weer is geschoven zoals dit [A] het beste uitkwam.

5.4.9. Betrokkene heeft aangegeven dat hij het verloop van de rekening-courantverhouding tussen [A] en de B.V. wel degelijk heeft vastgesteld, als 'sluitstuk' van zijn analyse. Verder heeft hij op dit punt geen werkzaamheden verricht. Hij is uitgegaan van de stukken die hem door [A] zijn aangeleverd.

5.4.10. De Accountantskamer overweegt dat de essentie van de aan betrokkene verleende opdracht was om in kaart te brengen of het verrichten van de ondernemingsactiviteiten (van [A]) in de eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor de B.V. en voor de dekking van de pensioenverplichting ten opzichte van klaagster. In de door betrokkene gemaakte analyse was sprake van een (fictieve) samenvoeging van de balansen van de eenmanszaak en van de B.V. Binnen deze opstelling is de rekening-courantverhouding een saldobpost, waarin zowel verwerkt zijn de kapitaalopnames en – stortingen in de eenmanszaak als de (deels fictieve) opnames en stortingen van de bestuurder in de B.V. Betrokkene heeft zich mogen beperken tot het middels deze saldobpost rekenkundig sluitend maken van de balans in zijn analyse.

5.4.11. Klaagster stelt zich verder op het standpunt dat het feitelijk door [A] als bestuurder van de B.V. ontvangen loon en de feitelijk ontvangen beheervergoeding ongebruikelijk hoog en niet zakelijk waren voor een B.V. die niet actief deelnam aan het economisch verkeer.

5.4.12. De Accountantskamer overweegt dat de essentie van de aan betrokkene verleende opdracht was om in kaart te brengen of het verrichten van de ondernemingsactiviteiten (van [A]) in de eenmanszaak voorzienbaar nadelig is geweest voor de B.V. en voor de dekking van de pensioenverplichting ten opzichte van klaagster. In de door betrokkene gemaakte analyse was sprake van een (fictieve) samenvoeging van de balansen en de resultatenrekeningen van de eenmanszaak en van de B.V. Dit heeft geresulteerd in een door betrokkene gehanteerd salaris voor [A] dat reeds hiervoor is besproken. Binnen de geconsolideerde opstelling vallen het te ontvangen loon en de beheervergoeding voor de B.V. weg.

5.4.13. De klacht is voor wat betreft dit cluster ongegrond.

Inhoudelijke beoordeling van de gebruikte stukken

5.5.1. In het kader van de bespreking van dit cluster zal de beoordeling van de gebruikte basisgegevens aan de orde komen.

5.5.2. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene zich bij de door hem verrichte werkzaamheden heeft gebaseerd op de jaarstukken van de B.V. en van de eenmanszaak zoals [A], als bestuurder, deze aan hem heeft aangeleverd. Deze stukken zijn samengesteld door een accountant.

5.5.3. Uitgangspunt bij het samenstellen van jaarstukken is dat een samenstellingsopdracht geen assurance-opdracht is. Van een accountant die jaarstukken samenstelt wordt niet verlangd dat hij de nauwkeurigheid of volledigheid van de door het management verschaft informatie verifieert of anderszins onderbouwende informatie verzamelt om tot een controle-oordeel te komen. Wel dient de samenstellend accountant bij het verrichten van deze werkzaamheden de eisen van Standaard 4410 in acht te nemen.

5.5.4. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene zich bij de uitvoering van zijn opdracht mocht baseren op de samengestelde jaarstukken 2012 tot en met 2020. Dat de nauwkeurigheid en de volledigheid van de in deze stukken verwerkte informatie niet is geverifieerd, doet daaraan niet af. Voor het doel van de door betrokkene uit te voeren opdracht was dit ook niet nodig.

5.5.5. Klaagster stelt zich verder op het standpunt dat jarenlang ten onrechte voorbelasting is afgetrokken bij de B.V. Klaagster wijst er op dat de B.V. al jaren lang niet deelneemt aan het economisch verkeer.

5.5.6. Betrokkene stelt zich op het standpunt dat het niet tot zijn opdracht behoorde om de juistheid van de BTW-aangiften van de B.V. te beoordelen en/of aanvullend onderzoek te doen naar de balansposities in de jaarrekeningen.

5.5.6. De Accountantskamer is van oordeel dat op zichzelf genomen juist is dat het niet tot betrokkenes opdracht behoorde om de juistheid van de BTW-aangiften van de B.V. te beoordelen, maar dat het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid onder omstandigheden met zich mee kan brengen dat er een verplichting bestaat om vragen te stellen aan het bestuur naar aangelegenheden die kunnen duiden op het niet naleven van wet- en regelgeving. Naar het oordeel van de Accountantskamer was hier sprake van een dergelijke situatie, aangezien er (in de kern genomen) sprake van een pensioen-B.V. zonder (BTW-verschuldigde) omzet hetgeen vragen oproept over de mogelijkheid om in de aangifte vooraf trek te verrekenen. Het had op de weg van betrokkene gelegen om, voordat hij overging tot 'consolidatie', het bestuur van de B.V. te vragen waarom voorbelasting werd afgetrokken terwijl bij de B.V. al jaren geen sprake meer was van voor de BTW belaste prestaties. Dit heeft betrokkene in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid niet gedaan.

5.5.7. De Accountantskamer tekent bij het voorgaande aan dat hierbij niet relevant is of het stellen van vragen over de aftrek van voorbelasting door de B.V. in de door betrokkene gemaakte rekenkundige opstelling tot een andere uitkomst zou hebben geleid.

5.5.8. De klacht is gegrond voor wat betreft de verwerking van de BTW-posities van de B.V. en

van de eenmanszaak. De klacht is ongegrond voor wat betreft het gebruik van de jaarstukken 2012 tot en met 2020 van de B.V. en van de eenmanszaak.

De rapportage inclusief specifieke uitgangspunten

5.6.1. In het kader van de bespreking van dit cluster zullen de vraag of het rapport fouten en omissies in de uitwerking bevat, de hoogte van de ontvangen rentevergoeding en de onderbouwing van de kosten in verband met het arbeidsongeschiktheidsrisico van [A] aan de orde komen.

5.6.2. Klaagster heeft er in het door haar ingediende klaagschrift op gewezen dat betrokkene haar naam onjuist heeft geschreven in het door hem opgestelde rapport. Ook wijst zij erop dat het rapport geen paginanummering bevat. Verder stelt zij zich op het standpunt dat de door betrokkene gemaakte selectie van de voor het opstellen van zijn rapport relevante informatie onjuist is.

5.6.3. De Accountantskamer overweegt dat het gegeven dat betrokkene klaagsters naam heeft gespeld als "[naam1]" in plaats van "[X]" weliswaar slordig is, maar dat dit niet meebrengt dat betrokkene hierdoor tekort is geschoten in het aanwenden van zijn vakbekwaamheid als accountant. Voor wat betreft het niet opnemen van een paginanummering in het door hem opgestelde rapport overweegt de Accountantskamer dat het opnemen van een paginanummering in een rapport nuttig kan zijn om het terugvinden van passages te vergemakkelijken, maar dat er geen regel is die daartoe verplicht. Hierbij komt dat het rapport waarover hier wordt geklaagd slechts zes pagina's telt. De onjuiste spelling van klaagsters naam en het niet opnemen van een paginanummering kunnen dan ook niet leiden tot gegrondverklaring van dit klachtonderdeel.

5.6.4. Niet gebleken is dat betrokkene andere dan de hierboven bedoelde financiële informatie die nodig was voor het opstellen van het rapport buiten beschouwing heeft gelaten. In dit verband is van belang dat de aan betrokkene verstrekte opdracht enkel betrekking had op het maken van een vergelijking op basis van de beschikbare cijfers. Niet gebleken is dat betrokkene met de door hem gemaakte selectie van de voor het opstellen van zijn rapport relevante informatie onzorgvuldig heeft gehandeld.

5.6.5. De Accountantskamer overweegt verder dat het, zoals hiervoor is overwogen, op de weg van betrokkene lag om in zijn rapport te vermelden hoe de hoogte van de te ontvangen rentevergoeding de einduitkomst van de gemaakte berekeningen beïnvloedt. De Accountantskamer is van oordeel dat het niet op de weg van betrokkene lag om in het kader van het door hem op te stellen rapport zelf een oordeel te geven over de hoogte van de door de B.V. te ontvangen rentevergoeding. Daarom kan niet worden geoordeeld dat de door de B.V. te ontvangen rentevergoeding te laag is gesteld.

5.6.6. De Accountantskamer heeft hiervóór reeds overwogen dat de keuze om de premie voor het arbeidsongeschiktheidspensioen van [A] vanuit de B.V. te betalen op zichzelf genomen verdedigbaar is. Wel lag het op de weg van betrokkene om de keuze voor de bedragen waarvan hij in zijn berekeningen is uitgegaan te onderbouwen. Een dergelijke onderbouwing ontbreekt in het door betrokkene opgestelde rapport zoals hierboven al uiteengezet is.

5.6.7. De klacht is gegrond voor wat betreft de onderbouwing van de kosten in verband met het arbeidsongeschiktheidsrisico. De klacht is ongegrond voor wat betreft de gestelde fouten en omissies in de uitwerking van het rapport en de hoogte van de ontvangen rentevergoeding.

5.7 Alle clusters overziende komt de Accountantskamer tot de conclusie dat de klacht gegrond is voor wat betreft de verwijzing naar Standaard 5500N en voor wat betreft het handelen in strijd met NBA-handreiking 1127, voor wat betreft de verwerking van de BTW-posities van de B.V. en van de eenmanszaak en voor wat betreft de onderbouwing van de kosten in verband met het arbeidsongeschiktheidsrisico.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht gedeeltelijk gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand is in dit geval passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene laakbaar heeft gehandeld door in strijd met de fundamentele beginselen van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en van objectiviteit een eenzijdig rapport op te stellen, met aannames die op zijn minst genomen discutabel zijn, zonder inzicht te verschaffen in (de cijfermatige gevolgen van) mogelijke alternatieven. Dat klemte te meer nu betrokkene wist dat zijn deskundigenrapport bedoeld was om gebruikt te worden in een echtscheidingsprocedure bij het gerechtshof. Door het ontbreken van alternatieve aannames en daarmee berekeningen in dit rapport, heeft de door betrokkene getrokken conclusie (dat geen financiële ruimte is voor het doen van pensioenuitkeringen) verregaande negatieve consequenties voor klaagster in de procedure bij het gerechtshof. Betrokkene heeft door de aannames en keuzes die hij in zijn rapport heeft gemaakt, te veel het belang van zijn cliënt voor ogen gehad (en de belangen van de wederpartij van zijn cliënt daaraan ondergeschikt gemaakt) en hij heeft hiermee de waarheidsvinding belemmerd. Ook is meegewogen dat betrokkene ter zitting geen dan wel onvoldoende inzicht heeft getoond in het laakbare karakter van zijn handelen.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht gegrond voor wat betreft de verwijzing naar Standaard 5500N en voor wat betreft het handelen in strijd met NBA-handreiking 1127, voor wat betreft de verwerking van de BTW-posities van de B.V. en van de eenmanszaak en voor wat betreft de onderbouwing van de kosten in verband met het arbeidsongeschiktheidsrisico;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- 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 klagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. A.A.J. Lemain, voorzitter, mr. A.A.A.M. Schreuder en mr. A.M. van Amsterdam (rechterlijke leden) en drs. E. van Splunter RA en Th.A. Verkade RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. A. van der Weij, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 31 maart 2023.

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.