

TUCHTRECHT | 14 november 2016

# Beoordelings- en inbrengverklaringen ongefundeerd

🕒 Leestijd van ongeveer 14 minuten 0 reacties

Door beoordelingsverklaringen en een inbrengverklaring af te geven zonder nader onderzoek heeft een registeraccountant meegewerkt aan een boekhoudfraude, waardoor de koper van drie ondernemingen teveel betaalde.

## College van Beroep voor het bedrijfsleven

Zaaknummers:	AWB 15/241 en 15/255
Datum uitspraak:	23 augustus 2016
Oordeel:	beroepen gegrond resp. ongegrond / klachten gegrond
Maatregel:	doorhaling met niet-herinschrijvingstermijn van 18 maanden (ipv tijdelijke doorhaling voor 6 maanden)
Status:	definitief
Vindplaats:	<a href="#">ECLI:NL:CBB:2016:271</a>

*Lex van Almelo*

## Belangrijkste feiten

Voordat de AquaServa Group failliet ging, beheerde zij drinkwaterinstallaties en gaf zij technisch advies op dit gebied. De groep had drie dochterbedrijven: ProCas, AquaServa en Safe Water Solutions. De aandelen van de groep kwamen uiteindelijk in handen van POSU.

POSU voelt zich genept door de voormalige aandeelhouders van de dochtervennootschappen en door de accountant, omdat de aandelen die POSU kocht te hoog zouden zijn gewaardeerd. Zo werd het resultaat onder meer gedrukt met onjuiste kosten en een onterechte dividenduitkering. Ook de curatoren van de AquaServa Group voelen zich benadeeld.

In 2015 zei de Accountantskamer dat de accountant ten onrechte beoordelingsverklaringen en een inbrengverklaring heeft afgegeven en zijn geheimhoudingsplicht heeft geschonden. Nadat de curatoren het niet met de accountant eens werden over een schikking, dienden zij een claim in, samen met POSU. (Overigens ging de opvolger van deze accountant ook de mist in met zijn inbrengverklaring.)

Op basis van een onafhankelijk feitenonderzoek door Foederer DFK zei de Rechtbank Amsterdam begin 2016 dat de accountant onrechtmatig heeft gehandeld respectievelijk tekort is

## LAATSTE TUCHTRECHT

TUCHTRECHT | 29 september 2020

### Stichting Accountantsfonds weigerde terecht steun

TUCHTRECHT | 22 september 2020

### Opzettelijk onjuiste Vpb-aangifte

TUCHTRECHT | 15 september 2020

### Partijdig schade-expert is slordig

TUCHTRECHT | 01 september 2020

### Geen regels voor klachtafhandeling door kantoor

TUCHTRECHT | 28 augustus 2020

### Consolidatieplicht niet onderzocht

[Meer tuchtrecht](#)

## Accountant magazine Nieuwe editie 'Rode vlaggen'



Bestel of download de editie 2020 van 'Rode vlaggen: frauderisico's ontdekken en melden'.

geschoten in de uitvoering van zijn opdracht. De accountant moet AquaServa twee ton betalen en aan de curatoren een schadebedrag dat nog moet worden vastgesteld.

Het College van Beroep voor het bedrijfsleven oordeelt in de onderhavige uitspraak over het hoger beroep van zowel de accountant als (de directeur van) POSU.

## **Beroepsgronden**

### *Accountant*

1. De Accountantskamer heeft ten onrechte gezegd dat de accountant een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring had moeten afgeven in plaats van een verklaring van oordeelonthouding, want ik heb:

- de beoordelingsverklaring afgegeven op basis van NVCOS 2400 (Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten) en daarvoor bestond destijds nog geen kwalificatie;
- in de beoordelingsverklaringen geschreven dat ik niet voldoende geschikte informatie had en kon krijgen om tot een conclusie te komen;
- in de toelichting geschreven dat ik geen enkele zekerheid kon verstrekken over de halfjaarcijfers 2009 van de drie dochter-bv's;
- mij met het opstellen van de beoordelingsverklaringen gehouden aan de richtlijnen van het NIVRA;
- het vermoeden dat de Accountantskamer ten onrechte het toetsingskader van een controleopdracht heeft laten meewegen;
- wel degelijk nader onderzoek gedaan.

2. De Accountantskamer heeft de klacht te breed opgevat en heeft niet goed geluisterd naar mijn verweer;

3. De Accountantskamer heeft ten onrechte gezegd dat ik het dossier niet (volledig) heb overgedragen, want ik heb alles gedaan wat ik redelijkerwijs kon doen;

4. De Accountantskamer heeft ten onrechte gezegd dat ik mijn geheimhoudingsplicht heb geschonden door zonder toestemming stukken aan derden te verstrekken, ook al was het in dit geval een assistent die de stukken aan een advocaat had gegeven; de twee aandeelhouders die de stukken ook ontvingen waren geen derden omdat zij de informatie al kenden;

5. De opgelegde maatregel deugt niet, want:

- de Accountantskamer heeft een berisping meegewogen, die nog niet was opgelegd toen ik de omstrede verklaringen afgaf;
- ik heb exact gehandeld conform de geldende NIVRA-richtlijn;
- ook al zou die niet in lijn zijn met de vaktechnische standaarden - in de literatuur wordt bevestigd dat mijn handelwijze in de praktijk veel voorkomt;
- de opgelegde doorhaling is buitenproportioneel zwaar, want als ik al vaktechnisch onjuist heb gehandeld, heb ik dit niet

bewust of met kwade intenties gedaan.

### *POSU*

De Accountantskamer heeft klachtonderdeel II ten onrechte ongegrond verklaard. De accountant had POSU wel degelijk moeten informeren over:

- het antedateren van een dividendbesluit;
- geantedateerde en valse facturen voor management fees;
- het zakelijk boeken van privétransacties toegestaan (klaagschrift §63 t/m 68).

De Accountantskamer had ook dit klachtonderdeel gegrond moeten verklaren, want:

6. in de jaarrekening van AquaServa en ProCas zijn dividenden en kosten voor management onjuist geboekt en is een dividendbesluit geantedateerd.

7. de accountant heeft facturen voor management fees geaccepteerd terwijl hij wist dat die geantedateerd en vals waren;

8. de accountant heeft geaccepteerd dat privé-uitgaven zijn geboekt als zakelijke kosten.

## **Oordeel**

Het beroep van de accountant is ongegrond.

### *Ad 1*

Gezien de gebreken in de (voorraad)administratie had de accountant net zoveel aanvullende werkzaamheden moeten verrichten tot hij één van de drie conclusies kon trekken die worden genoemd in NVCOS 24,00, paragraaf 27, te weten:

- een goedkeurende beoordelingsverklaring;
- een conclusie met beperking (waarbij hij het probleem moet beschrijven dat tot die beperking leidt);
- een afkeurende beoordelingsverklaring.

In de paragrafen 19 en 20 van NVCOS 24,00 staat wat het onderzoek moet inhouden. Volgens het college had de accountant op basis van aanvullende werkzaamheden moeten onderbouwen waarom er geen afwijkingen van materieel belang zouden zijn. Hij heeft wel administratieve gebreken geconstateerd, maar heeft er bewust voor gekozen geen nader onderzoek in te stellen.

Ten onrechte want door een verklaring van oordeelonthouding af te geven, zegt de accountant feitelijk dat er geen redenen zijn voor een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring. Het college sluit zich op dit punt aan bij de Accountantskamer.

Dat de accountant wel degelijk nader onderzoek heeft gedaan, blijkt niet uit de afgegeven verklaring en ook niet uit het beoordelingsdossier. Het druist ook in tegen de bewering van de accountant dat:

- de directie niet wilde dat hij een en ander nader zou bekijken;

- hij er bewust voor heeft gekozen geen nader onderzoek te verrichten – uit vrees dat dan de transactie in gevaar zou komen.

Verder is het college het met de Accountantskamer eens dat in die cijfers over de eerste helft van 2009 ten onrechte een bate van 754.721 euro is opgenomen uit hoofde van het zogenoemde COA-project. Dit project was een eenmalige opdracht die ultimo 2008 gereed moest zijn en ultimo 2008 ook gereed is bevonden. Daarom had de zevenenhalve ton inderdaad verantwoord moeten worden als nog te factureren omzet in de balans ultimo 2008 en niet als bate in 2009. De beoordeelde (half)jaarrekening 2009 bevatte dus onjuistheden.

Dat de accountant een te corrigeren post van 69.847,80 euro niet had gezien, doet daaraan niets af – als deze bewering al waar is. Door onvoldoende onderzoek te doen, heeft de accountant het risico aanvaard dat afwijkingen van materieel belang verborgen bleven.

#### *Ad 2*

De Accountantskamer heeft de klacht niet te breed opgevat en heeft aan de hand van de toepasselijke regelgeving terecht geconcludeerd dat de accountant ondeugdelijke beoordelings- en inbrengverklaringen heeft afgegeven. Dat in de klacht geen standaarden zijn genoemd, doet hier niet aan af. Ook heeft de Accountantskamer het schriftelijk verweer wel degelijk voldoende meegewogen.

De afgegeven beoordelingsverklaringen zijn volgens het college onvoldoende gefundeerd.

De accountant voert aan dat zijn inbrengverklaring kon steunen op de marktwaarde van de aandelen die goed geïnformeerde en tot een transactie bereid zijnde onafhankelijke partijen waren overeengekomen, overeenkomstig de definitie van het begrip 'reële waarde' ('fair value') uit de Richtlijn voor de Jaarverslaggeving 120.204.

Dat een bepaalde marktwaarde was overeengekomen, zegt volgens het college in dit geval echter weinig. Deze marktwaarde hebben partijen immers mede bepaald op basis van de halfjaarcijfers die de accountant heeft beoordeeld en waarvoor hij ten onrechte beoordelingsverklaringen heeft afgegeven. Van goed geïnformeerde partijen kun je dus niet echt spreken.

Daar komt bij dat genoemde partijen zich bij het bepalen van de marktwaarde van de aandelen mede hebben gebaseerd op een 'quick scan', die:

- volgens de maker niet meer was dan "een eerste aanzet van de indicatieve waardebepalings";
- gebaseerd was op prognoses over de jaren 2009 tot 2013;
- ten tijde van de inbreng – begin 2010 – verouderd was.

Voor zover de partijen zich baseerden op het financieringsmemorandum van november 2009: ook hiervoor is gebruik gemaakt van de onjuiste jaarcijfers over 2008 en halfjaarcijfers uit 2009.

Onder deze omstandigheden kon de accountant bij zijn inbrengverklaringen dus niet zonder meer steunen op de overeengekomen marktprijs.

#### *Ad 3*

In de vaststellingsovereenkomst van mei 2013 heeft de accountant afgesproken dat hij kopieën van alle dossiers zou overdragen binnen tien dagen nadat hij 750 euro ex btw had ontvangen. AquaServa Group heeft vervolgens diverse civielrechtelijke procedures moeten voeren om de accountant tot nakoming te dwingen. Uit de verschillende vonnissen blijkt niet dat de accountant al het mogelijke heeft gedaan om te voldoen aan de vaststellingsovereenkomst, zoals hij beweert. Uit de hele gang van zaken blijkt het tegendeel. Dat de voorzieningenrechter van de Rechtbank Gelderland begin 2015 de verdere afwikkeling van het bewijsbeslag heeft verboden, is geen rechtvaardiging voor de handelwijze van de accountant vóór dat vonnis. De Accountantskamer heeft terecht gezegd dat het gedrag van de accountant in deze kwestie schadelijk is voor de goede naam van het accountantsberoep.

#### *Ad 4*

De directeur van POSU heeft in reactie op deze beroepsgrond nadere stukken ingebracht, die bevestigen dat de accountant zijn geheimhoudingsplicht heeft geschonden. Uit het verslag van een overleg van de accountant met onder anderen twee advocaten blijkt dat:

- de accountant de dagvaarding en de producties van de POSU-directeur zou doorlezen om te bezien of daar onjuiste dingen in stonden over de bedrijfsvoering en administratie van ProCas;
- één van de directeuren en de accountant bewijsstukken zouden regelen van (kopie)facturen die in een bijlage bij het verslag zijn vermeld;
- de accountant onder meer een kopie van de correspondentie met de Belastingdienst tussen 2010 en 2012 aan één van de advocaten heeft gegeven.

Dat twee directieleden de informatie al kenden en dus geen derden waren, snijdt geen hout. De accountant moet namelijk de belangen van alle partijen in ogenschouw nemen, voordat hij vertrouwelijke informatie verstrekt.

De accountant had zich ook aan zijn geheimhoudingsplicht moeten houden tegenover de directeur van POSU, die voorheen zijn cliënt was, terwijl de informatie over POSU ging. Uit het verslag van het overleg blijkt dat de accountant de belangen van de dga's van de groepsdochters duidelijk heeft laten prevaleren en niet heeft stilgestaan bij de vraag in hoeverre de belangen van de POSU-directeur konden worden geschaad door het verstrekken van de informatie.

#### *Ad 6*

In tegenstelling tot de accountantskamer vindt het college dat de directeur van POSU voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat de accountant wist of kon weten dat de dividendbesluiten geantedateerd waren toen hij een samenstellingsverklaring verstrekte bij de jaarrekening van AquaServa en ProCas over

2008, want:

- in 2008 is aan de aandeelhouders feitelijk een dividend uitgekeerd van 300.000 euro dan wel 388.960 euro volgens de jaarrekening 2008 van ProCas;
- het is niet aannemelijk dat de aandeelhouders ook definitief hadden besloten al in 2008 bijna vier ton uit te keren, terwijl de accountant dit bedrag wel als 'voorgenomen dividenuitkering' heeft vermeld in de jaarrekening 2008 van ProCas die hij heeft samengesteld;
- uit e-mailberichten blijkt namelijk dat de aandeelhouders begin 2009 nog correspondeerden over de winstverdeling en de vraag of zij de 50:25:25-verdeling met extra management fees konden veranderen in drie gelijke delen;
- de besluitvorming over de dividenuitkering begon pas omstreeks maart 2009 definitiever vorm te krijgen;
- uit niets blijkt dat de aandeelhouders al in 2008 tot uiteindelijke verdeling van de winstuitkering hebben besloten;
- uit deze correspondentie blijkt wel dat de accountant van meet af aan op de hoogte was;
- de accountant de uiteindelijke winstverdeling dus anders had moeten verwerken in de jaarrekeningen 2008 van ProCas en AquaServa.

De accountant moet ook hebben geweten dat de notulen van de ava van 1 december 2008 geen juist beeld gaven van de besluitvorming over de dividenuitkering, zodat hij geen genoegen mocht nemen met dit document. Dat mocht hij ook al niet, omdat in deze notulen – die nota bene bijna een jaar na dato en pas na herhaaldelijk aandringen werden opgestuurd – staat dat dividend wordt uitgekeerd aan een aandeelhouder die toen nog niet bestond. Door het document desondanks kritiekloos en zonder nader onderzoek te aanvaarden, heeft de accountant mede een situatie in de hand gewerkt waarin maar één conclusies mogelijk is, te weten dat het dividendbesluit wel moet zijn geantedateerd.

Om die reden had de Accountantskamer moeten oordelen dat de accountant POSU en haar directeur had moeten informeren. De accountant wist dat POSU met de toenmalige dga's sprak over de overname van aandelen en kon dus ook weten dat deze informatie van materiële invloed zou kunnen zijn op de bereidheid van POSU om de aandelen te kopen voor de overeengekomen prijs.

Bij het opstellen van de inbrengverklaring had de accountant POSU over deze onttrekkingen in 2009 moeten informeren. Er was namelijk afgesproken dat de aandelen vanaf 1 januari 2009 voor rekening en risico zijn van de AquaServa Group en dat alle dividenden en andere uitkeringen, die toen nog niet waren vastgesteld, toekwamen aan de AquaServa Group. De accountant wist dus dat zijn cliënt de AquaServa Group recht had op de extra dividenuitkering, maar heeft die informatie niet met haar gedeeld.

*Ad 7*

Uit de besproken e-mailcorrespondentie blijkt duidelijk dat met facturen voor management fees en met medeweten van de

accountant op oneigenlijke titel een andere winstverdeling is vastgesteld. De accountant had een en ander niet mogen aanvaarden en de achteraf opgemaakte en onjuiste facturen niet mogen verwerken in de jaarrekening 2008 van ProCas. Ook hierover had hij de directeur van POSU informeren.

#### *Ad 8*

De Accountantskamer heeft bovendien ten onrechte genegeerd dat de accountant heeft geaccepteerd dat privé-uitgaven zijn geboekt als zakelijke kosten. Zo staat in een e-mail aan een directeur van een tegelzet- en interieurbouwbedrijf: “Je kunt de rekening van de badkamer van het appartement (...) sturen naar ProCas (...) onder vermelding van, voor u uitgevoerd herstellen tegelwerk van diverse douche- en toiletruimtes COA-Project”.

Toen een bedrijfsleidster van AquaServa eind december 2008 aan haar baas vroeg waarvoor een factuur was die ze op haar bureau had aangetroffen, kreeg zij als antwoord: “Dat is zo’n privé klusje wat ik wegschrijf op COA. Hou ik in apart bestandje bij.”

In augustus 2009 schreven de aandeelhouders van AquaServa, ProCas en Safe Water Solutions elkaar dat zij hadden afgesproken bij één hunner privé vijftig mille te declareren “en dat weg te stoppen in het COA-project”. Het lijstje van een andere aandeelhouder was namelijk “volgelopen”. De andere twee kregen tot 1 september de tijd om hun lijstjes vol te maken en het daarna afsluiten – “vol of niet vol”.

Daarbij wordt verwezen naar een overzicht met de factuur van het tegelzetbedrijf en de factuur waarnaar de bedrijfsleidster vroeg. Op de lijst staan verder facturen voor werkzaamheden die volgens de bijgevoegde specificatie niets van doen hadden met het COA-project.

#### *Ad 6, 7 en 8*

Klachtonderdeel II wordt alsnog geheel gegrond verklaard.

### **Maatregel**

Doorhaling, waar het college de termijn waarop de accountant kan proberen om zich weer in te schrijven vaststelt op anderhalf jaar.

In hoger beroep is nog scherper gebleken dat de accountant zich weinig gelegen liet liggen aan de regels. Door zijn handelwijze heeft hij eraan bijgedragen aan dat:

- de winst van de overgenomen dochters oneigenlijk werd afgeroomd;
- de werkelijke gang van zaken in de jaarrekeningen werd verhuld;
- de directeur van POSU als mede-koper op het verkeerde been is gezet.

De accountant heeft alleen gelet op de belangen van enkele (oud-)cliënten en op de zitting niet laten blijken dat hij de laakbaarheid van zijn gedrag inziet.

### **Annotatie Lex van Almelo**

De accountant heeft passief meegewerkt aan de fraude van de dga's, die nog wat geld wilden halen uit de ondernemingen die zij verkochten. Hij heeft bewust verzuimd nader onderzoek in te

stellen waar dat moest en heeft valse documenten geaccepteerd. Daarmee dupeerde hij POSU en AquaServa Group. Het is niet duidelijk waarom deze accountant zich heeft laten ringeloren door de dga's.

Er was in ieder geval geen sprake van onachtzaamheid. Tegen de tuchtrechter zei de accountant immers dat de directie niet wilde dat hij een en ander nader onderzocht en dat hij er bewust voor had gekozen geen nader onderzoek uit te voeren om de transactie niet in gevaar te brengen.

Werd de accountant in eerste instantie voor een half jaar uit het beroep gestoten, in hoger beroep wordt het een definitieve doorhaling met een herinschrijvingsverbod van anderhalf jaar. De maatregel valt zwaarder uit omdat de gedupeerde POSU-directeur bij het college wist aan te tonen dat de accountant de fraude door de vingers zag.

Los van de evidente fouten van de accountant maakt deze uitspraak een paar dingen duidelijk:

- als de accountant bij een opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten een verklaring van oordeelonthouding afgeeft, zegt hij feitelijk dat er geen redenen zijn voor een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring; een oordeelonthouding ontslaat je dus niet van de verplichting nader onderzoek in te stellen;
- als je onvoldoende onderzoek doet, aanvaard je het risico dat afwijkingen van materieel belang verborgen blijven;
- een inbrengverklaring kan volgens de Richtlijn voor Jaarverslaggeving 120.204 steunen op de reële marktwaarde ('fair value') van de aandelen; de waarde dus die goed geïnformeerde en tot een transactie bereide onafhankelijke partijen zijn overeengekomen; die partijen moeten dan echter wel goed geïnformeerd zijn en niet zijn gefopt met vervalste notulen, documenten en rekeningen;
- de geheimhoudingsplicht geldt ook tegenover personen die de informatie al kennen als je door het verstrekken van de vertrouwelijke informatie de belangen van anderen schaadt;
- in plaats van fraude te faciliteren, moet je de gebruiker van de beoordelings- en inbrengverklaring over die fraude informeren.

Reacties 

Deel dit artikel

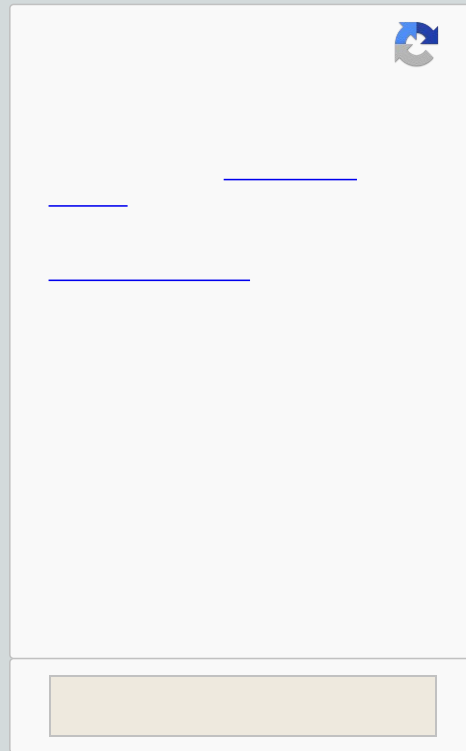


## Aanmelden nieuwsbrief

Ontvang elke werkdag (maandag t/m vrijdag) de laatste nieuwsberichten, opinies en artikelen in uw mailbox.



Bent u NBA-lid? Dan kunt u zich ook aanmelden via uw [ledenprofiel op MijnNBA.nl](#).



Uw e-mail adres

Aanmelden

*Accountant is een uitgave van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA).*

**NBA**

#### ACCOUNTANT.NL

Home  
Nieuws  
Discussie  
Vaktechniek  
Achtergrond  
In & Uit  
Feiten & Cijfers  
Tuchtrecht  
Lekker werken  
Podcast

#### DOSSIERS

Arbeidsmarkt  
ICT  
Opleiding  
alle dossiers

Fiscaal  
Kwaliteit en toezicht  
Pensioen

Fraude en witwassen  
Mkb  
Publiek belang

Accountant maakt gebruik van cookies om de website te analyseren en te verbeteren en om advertenties te tonen. Door op 'akkoord' te klikken geeft u toestemming voor het gebruik van cookies. In de [cookieverklaring](#) vindt u meer informatie over het gebruik van cookies op deze site.

Akkoord

© 2020 NBA (0 9 0 0) | [Contact](#) | [Disclaimer](#) | [Privacyverklaring](#) | [Cookieverklaring](#) | [Spelregels debat](#) | [Volg ons op Twitter](#) | [NBA.nl](#)