

Rapport van bevindingen met gebreken

De registeraccountant stelt voor een partij in een gerechtelijke procedure een rapport van bevindingen op volgens Standaard 4400N, maar houdt zich niet aan die Standaard. Waarom bracht hij het rapport niet uit als partijdeskundige?

Accountantskamer

Zaaknummers:	20/2495 Wtra AK	
Datum uitspraak:	02 juli 2021	→
Oordeel:	deels gegrond	
Maatregel:	waarschuwing	
Status:	nog niet definitief	
Vindplaats:	ECLI:NL:TACAKN:2021:42	

Lex van Almelo

Belangrijkste feiten

Een notaris krijgt per 1 januari 2011 ontslag en zijn kantoorgenoot, een kandidaat-notaris, wordt benoemd tot waarnemer in het ambt van de notaris. Wanneer de voorzitter van de Kamer voor het Notariaat de kantoorgenoot schorst als waarnemer wordt een nieuwe waarnemer benoemd tegen een vastgesteld honorarium. Deze benoeming wordt enkele keren verlengd tot en met 31 december 2019. De tweede waarnemer stuurt de ontslagen notaris voor zijn werkzaamheden tot en met april 2019 veertig declaraties voor een totaalbedrag van ongeveer 2,5 ton. De notaris betaalt de declaraties niet.

De waarnemer dagvaardt de notaris en vordert betaling. In zijn tussenvonnis geeft de Rechtbank Amsterdam de waarnemer een laatste kans om de declaraties deugdelijk te onderbouwen en inzichtelijk te maken welke werkzaamheden hij heeft verricht in 'het protocol' van de notaris. De waarnemer laat een registeraccountant een rapport van feitelijke bevindingen opstellen over de veertig declaraties. In het rapport van augustus 2020 staat dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 4400N.

De waarnemer gebruikt het rapport in de gerechtelijke procedure. De notaris stelt de accountant een groot aantal vragen over het rapport en vraagt of deze zijn rapport wil intrekken. De accountant reageert hier niet inhoudelijk op.

De notaris dient een klacht tegen de accountant in bij de Accountantskamer.

Klacht

De accountant heeft:

- de opdracht tot het opstellen van een rapport van feitelijke bevindingen ten onrechte aanvaard, dan wel de opdracht ten onrechte niet aangepast of teruggegeven;
- een rapport uitgebracht zonder deugdelijke grondslag;
- in het rapport ten onrechte een zekere mate van assurance gegeven dan wel willen geven;
- Standaard 4400N ten onrechte en op onjuiste wijze toegepast;
- het rapport ongewijzigd gehandhaafd;
- geen maatregelen getroffen om de onjuist gevoerde administratie aan te passen;
- geen melding gedaan bij het bevoegd gezag.

Oordeel

De klachtonderdelen a, b, c en d zijn (deels) gegrond, de rest van de klacht is ongegrond.

Standaard 4400N

De accountant heeft een opdracht uitgevoerd waarop volgens hem Standaard 4400N van toepassing is, zoals ook blijkt uit de opdrachtschrijving en het opschrift van het rapport.

De accountant heeft er dus voor gekozen om aan te sluiten bij Standaard 4400N en een rapport van feitelijke bevindingen uit te brengen. Omdat dit rapport is opgesteld om het in te brengen in een gerechtelijke procedure had hij wellicht beter aansluiting kunnen zoeken bij NBA-handreiking 1111 (Overige opdrachten) en NBA-handreiking 1127 (Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen). De accountant had dan als partijdeskundige een rapport kunnen uitbrengen. Dat is vrijer qua vorm en inhoud en vereist geen overleg vooraf met alle beoogde gebruikers.

Ad a Aanvaarding opdracht

Volgens de notaris had de accountant de opdracht niet in deze vorm mogen aanvaarden, omdat hij:

- ervan uit had moeten gaan dat de waarnemer het rapport zou interpreteren als een uitspraak over álle bedragen;
- wist dat het rapport zou worden gebruikt in een gerechtelijke procedure.

Verder had hij moeten nagaan of de opdracht in dit geval wel geschikt was. Zo is het vreemd dat hij de inkomsten uit het protocol niet hoefde te onderzoeken. De notaris was beoogd gebruiker maar de accountant heeft niet met hem gesproken. Volgens de notaris had de accountant de opdracht moeten laten aanpassen of moeten teruggeven, omdat die niet overeenstemde met Standaard 4400N. Bovendien heeft de accountant ten onrechte geaccepteerd dat de tijd en de gegevensbronnen beperkt waren.

Volgens de Accountantskamer moet een accountant vóór aanvaarding van de opdracht nagaan of die geschikt is in de gegeven omstandigheden. Hij moet daarom weten wat het doel is en wat de verwachtingen van de beoogde gebruikers zijn. In overleg met de beoogde gebruikers moet hij (volgens de paragrafen 23 en 24 van Standaard 4400N) bepalen welke specifieke werkzaamheden hij gaat uitvoeren en wat de uitgangspunten voor de opdracht zijn.

In de opdrachtbevestiging en in het rapport heeft de accountant zelf geschreven dat onder andere de notaris een beoogd gebruiker van het rapport is. Hij heeft echter niet met hem overlegd, maar alleen gesproken met zijn opdrachtgever, de waarnemer. Daarmee heeft hij niet conform Standaard 4400N gehandeld en niet conform het beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Volgens de Accountantskamer had de accountant geen reden om de opdracht te weigeren. Hij heeft:

- vooraf met de waarnemer overlegd over de uit te voeren werkzaamheden;
- daarbij uitgelegd wat een rapport van feitelijke bevindingen inhoudt;
- erop gewezen dat de rechtbank zelf de uitkomsten van het onderzoek zal beoordelen.

Daarom hoefde de accountant er niet van uit te gaan dat de waarnemer het rapport toch zou interpreteren als een uitspraak over de declaraties in hun totaliteit. Dat de accountant de (mogelijke) inkomsten uit het protocol niet heeft onderzocht, maakt niet uit. Hem is alleen gevraagd de gedeclareerde kosten te onderzoeken en hij kon zich daartoe ook beperken, omdat de waarnemer zelf eventuele vragen van de rechtbank over de inkomsten uit het protocol zou beantwoorden.

De accountant heeft de e-mailgeschiedenis en telefoonregistraties van de waarnemer en diens medewerker kunnen raadplegen en hij heeft toegang gehad tot de Nobilex-database met notariële dossiers. Vanwege de AVG heeft hij geen toegang gekregen tot het e-mail- en telefoonverkeer van álle medewerkers van het notariskantoor. Daardoor heeft de accountant echter slechts 16 procent van de urenregels van 39 declaraties niet kunnen aansluiten op bepaalde dossiers. Die beperking is zo gering dat de accountant de opdracht niet hoefde te laten aanpassen of teruggeven. Hij heeft deze beperking expliciet vermeld in zijn rapport.

In het rapport staat dat de accountant vanwege de tijdsdruk van de helft van de declaraties op regelniveau geen dossiernummers kon noemen. Die beperking is ook aanvaardbaar. De accountant heeft op de zitting uitgelegd dat hij het onderzoek zelf heeft stopgezet, omdat het heel veel tijd en geld zou kosten om alles te onderbouwen met dossiernummers (in de Nobilex-database) en hij vermoedde dat verder onderzoek niets meer zou opleveren. Deze beperking is daarom redelijk.

Ad b Geen deugdelijke grondslag

De notaris wijst erop dat de accountant wist dat het rapport zou worden gebruikt in de gerechtelijke procedure en daarom een deugdelijke grondslag moest hebben. Zie de jurisprudentie over onderzoeken met een persoonsgericht karakter. Volgens de notaris ontbreekt de deugdelijke grondslag omdat de accountant geen hoor en wederhoor heeft toegepast. Bovendien bevat het rapport aannames en conclusies en is het gebaseerd op een steekproef, wat niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen.

De Accountantskamer is het daar gedeeltelijk mee eens. De accountant heeft onvoldoende duidelijk gemaakt wat hij

bedoelt met “niet verifieerbare uren” ten bedrage van 15.612,92 euro. Op de zitting heeft hij uitgelegd dat hij hiermee heeft bedoeld dat hij deze uren niet heeft kunnen relateren aan e-mail- of telefoonverkeer of dossiers. Dat staat echter niet in het rapport.

Wel staat in het rapport dat van twintig van de veertig declaraties een onderbouwing met dossiernummers is gemaakt en dat de accountant deze steekproef representatief vindt voor alle veertig declaraties. Op de zitting heeft de accountant erkend dat het geen statistische steekproef was en dat hij ten onrechte heeft geschreven dat de uitkomsten representatief waren voor alle declaraties. Hij heeft namelijk (slechts) een deelwaarneming gedaan. De conclusie is dan ook dat op deze punten de deugdelijke grondslag onvoldoende uit het rapport blijkt. Daarmee heeft de accountant in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

De accountant hoefde echter geen hoor en wederhoor toe te passen, omdat het niet gaat om een persoonsgericht onderzoek of een onderzoek met persoonsgerichte kenmerken. Omdat het een onderzoek is naar de administratie van de waarnemer hoefde hij de notaris niet te horen.

Ad c Geen assurance

De advocaat van de waarnemer heeft in de akte gesuggereerd dat de accountant een bepaalde mate van zekerheid (assurance) zou hebben verschaft. Dit kan de accountant niet worden verweten, omdat de akte niet vooraf ter goedkeuring aan hem is voorgelegd. Het gebruik van de woorden “verifiëren” en “vaststellen” in het rapport betekent in dit geval ook niet dat hij een bepaalde mate van assurance heeft gegeven. Uit het rapport blijkt voldoende duidelijk dat de accountant bedoelt dat hij is nagegaan of de declaraties kunnen worden gerelateerd aan e-mail- of telefoonverkeer en de Nobile-database.

Het rapport bestaat grotendeels uit een weergave van feitelijke bevindingen. Alleen onder punt 7 schrijft de accountant dat de onderbouwing met dossiernummers in de Nobilex-database voor twintig declaraties representatief is voor alle veertig declaraties. Daarmee heeft hij een conclusie getrokken over alle declaraties. Dat past niet bij een rapport van feitelijke bevindingen, omdat daarmee de indruk kan worden gewekt dat een bepaalde mate van zekerheid wordt verschaft. De accountant heeft daardoor in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Ad d Standaard 4400N onjuist toegepast

In het rapport ontbreekt:

- het doel;
- dat er geen overleg is gevoerd met de beoogde gebruikers;
- dat de accountant geen uitspraak doet over de betekenis van de feitelijke bevindingen over het object in zijn totaliteit;
- dat de beoogde gebruikers zelf een eigen afweging moeten maken;
- dat (geen) rekening is gehouden met de verwachtingen van de beoogde gebruikers.

Op grond van Standaard 4400N hadden deze punten erin moeten staan.

Ad e Ongewijzigd handhaven rapport

Het rapport heeft weliswaar tekortkomingen, maar die zijn niet zo erg dat de informatie materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. De accountant hoefde zich daarom niet te distantiëren van de informatie (zoals bedoeld in artikel 9 VGBA).

Ad f Administratieve maatregelen

De notaris heeft niet aannemelijk gemaakt dat de financiële administratie van de waarnemer niet aan de eisen voldoet. Dat de accountant geen melding maakt van inkomsten uit het protocol betekent niet dat inkomsten ontbreken in de administratie. De accountant is in het rapport niet ingegaan op de (mogelijke) inkomsten, omdat hij daarvoor geen opdracht had gekregen.

Ad g Geen fraudemelding

Volgens de notaris had de accountant ongebruikelijke transacties moeten melden bij de Financial Intelligence Unit en bij het Bureau Financieel Toezicht moeten melden dat de waarnemer onwettig handelde door in de gerechtelijke procedure een rookgordijn op te trekken. De notaris heeft niet aannemelijk gemaakt dat de waarnemer onwettig heeft gehandeld of ongebruikelijke transacties heeft uitgevoerd.

Maatregel

Waarschuwing. De accountant heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid meermaals geschonden door niet in overeenstemming te handelen met Standaard 4400N. Daar staat tegenover dat hij op de zitting inzicht in zijn eigen handelen heeft getoond en de tekortkomingen niet ernstig zijn.

Annotatie Lex van Almelo

Een waarnemer van een notaris declareert een kwart miljoen euro voor zijn werkzaamheden, maar onderbouwt de facturen onvoldoende. De notaris vertikt het om te betalen en de rechtbank geeft de waarnemer een laatste kans om de facturen alsnog te onderbouwen. De waarnemer geeft een registeraccountant de opdracht alle declaraties te onderzoeken; de genoten inkomsten vallen buiten de opdracht.

De accountant brengt een rapport van bevindingen uit en hanteert daarbij Standaard 4400N. Hij overlegt vooraf met zijn opdrachtgever, onder meer over de beperkingen van het rapport. Met de notaris echter niet. Volgens de paragrafen 23 en 24 van Standaard 4400N moet hij in overleg met de beoogde gebruikers bepalen welke specifieke werkzaamheden hij gaat uitvoeren en wat de uitgangspunten voor de opdracht zijn. Dat heeft hij ten onrechte achterwege gelaten.

Bovendien vermeldt hij dit niet in het rapport, terwijl dit volgens Standaard 4400N wel had gemoeten. Ook vermeldt hij ten onrechte niet wat het doel van het onderzoek is, dat hij geen uitspraak doet over de betekenis van de feitelijke bevindingen over het object in zijn totaliteit, dat de beoogde gebruikers zelf een eigen afweging moeten maken en dat hij geen rekening heeft gehouden met de verwachtingen van de beoogde gebruikers.

In het rapport staat evenmin wat hij bedoelt met “niet verifieerbare uren”. Wel staat in het rapport dat van twintig van de veertig declaraties een onderbouwing met dossiernummers is gemaakt en dat de accountant deze steekproef representatief vindt voor alle veertig declaraties. Daarmee heeft hij een conclusie getrokken over alle declaraties. Dat past niet bij een rapport van feitelijke bevindingen, omdat daarmee de indruk kan worden gewekt dat een bepaalde mate van zekerheid wordt verschaft. De steekproef is slechts een deelwaarneming. Op dit punt blijkt de deugdelijke grondslag daarom onvoldoende uit het rapport.

De accountant hoefde geen hoor en wederhoor toe te passen. Het is namelijk geen persoonsgericht onderzoek of een onderzoek met persoonsgerichte kenmerken, maar een onderzoek naar de administratie van de waarnemer. Voor zijn bevindingen hoefde hij de notaris dus niet te horen. Maar zoals gezegd wél als beoogd gebruiker van het rapport.

De accountant worstelt duidelijk met Standaard 4400N. Omdat dit rapport is opgesteld voor een gerechtelijke procedure had hij volgens de Accountantskamer beter een rapport kunnen uitbrengen als partijdeskundige en daarbij uitgaan van NBA-handreiking 1111 (Overige opdrachten) en NBA-handreiking 1127 (Opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen). Hij had dan vooraf niet hoeven overleggen met alle beoogde gebruikers en had meer vrijheid gehad om zijn rapport te schrijven.

Deel dit artikel

f in  