

Persoonsgericht, maar geen forensisch financieel onderzoek

Een voorraad hardhout is verdwenen uit de administratie. Een registeraccountant moet enkele bestanden vergelijken. Gezien het verzoek van de directeur om een bepaalde voorraad te verwijderen uit de administratie is dat onderzoek persoonsgericht. Standaard 4400N en de NFFI-/NGRD-normen voor financieel forensisch onderzoek zijn niet van toepassing.

Accountantskamer

Zaaknummers:	21/645 Wtra AK	
Datum uitspraak:	03 december 2021	→
Oordeel:	ongegegrond	
Maatregel:	geen	
Status:	nog niet definitief	
Vindplaats:	ECLI:NL:TACAKN:2021:76	

Lex van Almelo

Belangrijkste feiten

Een onderneming gaat failliet. De financiële administratie werd verzorgd door een accountantskantoor. De bank laat de aanwezige voorraden - hoofdzakelijk partijen hardhout – taxeren. Een taxatiebureau komt op een liquidatiewaarde van 135 duizend euro en een onderhandse verkoopwaarde bij gelijkblijvende bestemming en gebruik van 230 duizend euro.

De curator vergelijkt de voorraadlijst uit het taxatieverslag met de auditfiles van het accountantskantoor en ziet een significant verschil. De directeur van de failliete onderneming weigert daarover een verklaring af te leggen en werkt volgens de curator onvoldoende mee. Op verzoek van de rechter-commissaris beveelt de rechtbank in november 2019 de gijzeling van de directeur. Na twee verlengingen wordt de gijzeling per 29 januari 2020 opgeheven.

De curator laat een registeraccountant een analyse maken van de voorraadadministratie. De accountant stelt daarvoor een computerbestand veilig met een 'dump' van de voorraad per 27 september 2019. Dat bestand vergelijkt hij met de voorraadlijst uit het computersysteem van de onderneming op de datum van het faillissement. De accountant kijkt voorts naar een orderoverzicht, auditfiles over de voorgaande drie boekjaren en een openstaande debiteurenlijst per 13 november 2019. Zijn voorlopige bevindingen legt hij neer in het concept-rapport van 12 december 2019.

In het concept-rapport schrijft hij dat de onderneming een bepaalde voorraadlocatie had die per faillissementsdatum is verdwenen. Op de post van deze opslag was op 27 september 2019 366,27 m³ hout geboekt met een waarde van 393.711 euro, waarvan een bedrag van 386.254 euro een andere bv betreft. Op de faillissementsdatum heeft de onderneming geen vorderingen op deze bv.

Medio december bespreken de curator, de vrouw van de directeur, diens advocaat, de accountant van het administrerende accountantskantoor, een medewerker van de onderneming en de registeraccountant het concept-rapport. De directeur is er vanwege de gijzeling niet bij. Tijdens het overleg blijkt dat het verdwenen magazijn niet zichtbaar is in het administratiesysteem. De externe systeembeheerder, een webdesignbedrijf, vertelt desgevraagd dat de directeur in oktober 2019 per e-mail heeft gevraagd de opslag te verwijderen.

De registeraccountant vult zijn bevindingen aan in zijn definitieve rapport, dat drie dagen na het concept uitkomt. Het webdesignbedrijf heeft het administratiesysteem inmiddels weer toegankelijk gemaakt, zodat de accountant ook de logbestanden kan bekijken. Daarover schrijft de accountant dat:

- uit de logfiles blijkt dat de directeur de bundels, die gekoppeld waren aan bovenstaande orders, op 1 oktober heeft gemuteerd naar een status 'Bundel definitief verwijderd' of 'Bundel onzichtbaar';
- hij de komende periode nadere werkzaamheden zal verrichten ten aanzien van de inkoop over de afgelopen jaren;
- hij zal proberen het verloop van de voorraad te reconstrueren met informatie die het administrerende accountantskantoor zal moeten aanleveren.

In januari 2020 brengt de accountant een tweede rapport uit. Drie maanden later dient de directeur van de failliete bv een klacht tegen de accountant in.

Klacht

De accountant heeft:

- a. zich bij het opstellen van het definitieve rapport niet gehouden aan Standaard 4400N 'Overige opdrachten';
- b. niet de kwalificaties om een financieel forensisch onderzoek te doen, omdat hij niet staat ingeschreven bij het Nederlands Financieel Forensisch Instituut (NFFI);
- c. onderzoek gedaan dat niet voldoet aan de eisen die het NFFI en het Nederlands Register Gerechtelijk Deskundigen (NRDG) stellen aan financieel forensisch onderzoek; de accountant heeft zich ook niet ingeschreven in het NGRD-register;
- d. het onderzoek fragmentarisch uitgevoerd.

Oordeel

De klacht is ongegrond.

Ad a en d Standaard 4400N/Fragmentatie

Volgens de directeur is de opdracht een 'overige opdracht' volgens Standaard 4400N (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden). In zijn ogen voldoet het rapport echter niet aan alle bepalingen van deze Standaard. Zo heeft de accountant de Standaard niet genoemd in zijn rapport. Dit verwijt is volgens de Accountantskamer niet onderbouwd.

De stelling dat de accountant het onderzoek fragmentarisch heeft uitgevoerd, heeft de directeur niet concreet ingevuld. De Accountantskamer vindt die stelling ook onjuist, omdat de accountant niet was gevraagd te onderzoeken of sprake was van onrechtmatigheden, maar alleen om de administratie van de voorraad in de verdwenen opslag te analyseren. Hij heeft daarover zijn feitelijke bevindingen gerapporteerd.

De stelling dat de accountant in de ogen van klager niet de juiste conclusie heeft getrokken, druist in tegen de stelling dat Standaard 4400N van toepassing is. Die Standaard sluit in paragraaf 5 namelijk uit dat een accountant een uitspraak doet over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het object in zijn totaliteit. Volgens de Accountantskamer is Standaard 4400N hier niet van toepassing, omdat het gaat om een persoonsgericht onderzoek, althans een onderzoek met persoonsgerichte aspecten. Daarop is het toetsingskader van een persoonsgericht onderzoek van toepassing, met de nodige aanpassingen, zie [deze uitspraak](#).

De accountant moest de administratie op een specifiek onderdeel analyseren. Hoewel de administratie het object van onderzoek was, is de directeur zo direct en intensief betrokken bij die administratie dat het onderzoek onvermijdelijk zijn positie kon raken en negatief op hem kon terugslaan (zie [deze uitspraak](#)). Dit geldt eens temeer nu de accountant in zijn rapport de e-mail heeft opgenomen, waarin de directeur aan de systeembeheerder vraagt om:

- de genoemde opslag per direct uit de voorraad te verwijderen;
- alle back-ups onzichtbaar te maken bij het inloggen in het systeem;
- de back-ups om te leiden naar de systeembeheerder zelf, omdat de directeur een en ander al heeft opgeslagen.

Daarmee legt het rapport een verband tussen de voorraadadministratie en het handelen van de directeur. Volgens (paragraaf 2.2.2 van) de [Handreiking 1112 Persoonsgerichte onderzoeken](#) is de tot 1 januari 2018 geldende Standaard 4400 dan niet van toepassing. De accountant mocht daarom aannemen dat (ook) Standaard 4400N niet op de onderhavige opdracht van toepassing is.

Volgens de Accountantskamer moet Handreiking 1112 worden aangepast aan [Standaard 4400N](#) (die Standaard 4400 per 1 januari 2018 heeft vervangen). Zo moeten de verwijzingen naar Standaard 4400 worden gewijzigd. Bovendien hanteert Standaard 4400N het begrip beoogde gebruikers, dat niet per se hetzelfde is als het 'belanghebbenden' uit Standaard 4400.

Ad b en c Inschrijving NFFI en NGRD

De accountant heeft zijn eigen beroeps- en gedragsregels, zoals deze onder meer zijn neergelegd in de VGBA. Het onderzoek en het rapport moeten daaraan worden getoetst. De directeur heeft ook desgevraagd niet onderbouwd dat:

- een inschrijving bij het NFFI en/of het NRDG noodzakelijk is om als accountant een forensisch onderzoek te mogen verrichten;

- de accountant zich (ook) moest houden aan de protocollen en richtlijnen van het NFFI en/of het NRGD.

Het gaat in dit geval ook niet om een forensisch onderzoek, omdat de accountant geen uitspraak moest doen over de rechtmatigheid van de mutaties in de voorraad.

Maatregel

Geen.

Annotatie Lex van Almelo

Met het faillissement van de onderneming in zicht laat de directeur een grote hoeveelheid hardhout uit de boeken verdwijnen met een onderhandse-verkoopwaarde van 2,3 ton. In feite probeert hij dus 2,3 ton in zijn zak te steken ten koste van de schuldeisers. De curator ziet een significant verschil tussen de voorraadadministratie en de auditfiles van het accountantskantoor dat de administratie bijhield. Hij laat een registeraccountant een analyse maken van de voorraadadministratie.

De directeur geeft geen antwoord op vragen van de curator en geeft geen informatie. Die tegenwerking komt de directeur te staan op ruim twee maanden civielrechtelijke gijzeling. Terwijl de directeur vastzit komt een e-mail naar boven, waarin hij de systeembeheerder vraagt de administratieve sporen van en naar de houtopslag uit te wissen; de directeur heeft zelf een back-up.

Eenmaal op vrije voeten dient de directeur een klacht tegen de accountant in, omdat hij Standaard 4400N heeft veronachtzaamd, niet gekwalificeerd is voor dit soort onderzoek en zich niet heeft gehouden aan de NFFI- en NRGD-eisen voor financieel forensisch onderzoek. Het NFFI is het Nederlands Financieel Forensisch Instituut; het NRGD het Nederlands Register Gerechtelijke Deskundigen. De directeur maakt niet duidelijk waarom een accountant zich bij zulk onderzoek zou moeten houden aan de NFFI- en/of NRGD-eisen. Een accountant heeft immers eigen gedrags- en beroepsregels, die deels vastliggen in de VGBA. De Accountantskamer toetst het optreden van de accountant dan ook dááaraan.

De directeur moet het daar gedeeltelijk mee eens zijn. Hij klaagt er namelijk ook over dat de accountant zich niet heeft gehouden aan Standaard 4400N. Die Standaard is hier echter niet van toepassing. Het onderzoek heeft persoonsgerichte kenmerken vanwege de nauwe bemoeienis van de directeur met de administratie en diens mail om een deel van de administratie te verdonkeremanen. Daarom is Handreiking 1112 de leidraad en toetssteen en die sluit uit dat (ook) Standaard 4400 van toepassing is.

De Accountantskamer wijst erop dat de Handreiking uit 2010 verouderd is en met name aanpassing behoeft waar wordt verwezen naar Standaard 4400. Die Standaard is namelijk met ingang van 2018 vervangen door Standaard 4400N. In de oude Standaard wordt gerept van 'belanghebbenden', terwijl de N-Standaard spreekt van 'beoogde gebruikers'. Dat is niet per se hetzelfde.

De uitspraak valt op door paragraaf 2: 'De uitspraak samengevat'. Deze innovatie vergroot het leesgemak en verdient daarom lof. De samenvatting staat echter pal onder het juridisch extract dat boven elke rechterlijke uitspraak staat. Dat is een beetje dubbelop en bij zo'n korte uitspraak als deze ook niet per se nodig. Maar bij langere uitspraken is zo'n samenvatting echter een welkome toevoeging. In deze context mag verder worden vermeld dat onder de nieuwe voorzitter ook andere kleine ingrepen de leesbaarheid van de uitspraken verhogen. Dat is een mooie ontwikkeling.

Deel dit artikel

[f](#) [in](#) [🐦](#) [✉](#)