

Te veel assurance in rapport bevindingen

Een registeraccountant onderzoekt een bedrijfsproces en brengt een rapport van bevindingen uit. In het rapport suggereert hij meer assurance dan bij Standaard 4400N past.

Accountantskamer

Zaaknummers:	22/506 Wtra AK	
Datum uitspraak:	04 november 2022	→
Oordeel:	deels gegrond	
Maatregel:	berisping	
Status:	nog niet definitief	
Vindplaats:	ECLI:NL:TACAKN:2022:37	

» [Direct naar annotatie](#)

Lex van Almelo

Belangrijkste feiten

Twee partijen willen in 2015 samen de markt voor online sportweddenschappen betreden en richten daarvoor twee bv's op, waarvan zij ieder de helft van de aandelen houden. Eén van de bv's exploiteert de websites voetbalprimeur.nl en voetbalprimeur.be. De verkoop van advertentieruimte op genoemde websites is exclusief uitbesteed aan een 100 procent dochtervennootschap van één van de partijen. Deze colporteur ontvangt daarvoor aan commissie 15 procent van de gerealiseerde omzet.

Als er verschil van inzicht ontstaat over de exploitatie van de Nederlandse en Belgische goksites begint één van de aandeelhouders een procedure bij de Ondernemingskamer van het Gerechtshof Amsterdam. Daar klaagt deze erover dat de andere aandeelhouder onvoldoende inzicht geeft in de cijfers en dat er wordt gefraudeerd in het gokbedrijf.

De beschuldigde aandeelhouder geeft een registeraccountant vervolgens de opdracht een rapport van feitelijke bevindingen op te stellen, waarin de methodiek van doorbelasting van omzet en kosten tussen het gokbedrijf en de colporteur duidelijk wordt gemaakt. De accountant bevestigt de opdracht schriftelijk in oktober 2019. Een dag later komt het rapport uit. Daarin staat dat het doel van de opdracht is "duiding te geven" aan wat beide partijen beweren. Volgens de opdrachtbevestiging hebben de partijen zich hierover uitgesproken op een manier die afwijkt van de gemaakte afspraken, "met als, kennelijk, oogmerk aandeelhouder(s) te benadelen".

Volgens het rapport is/heeft de accountant:

- nagegaan hoe de boekingsgang verloopt tussen de colporteur en het gokbedrijf;
- nagegaan of dit proces bestendig verloopt door een willekeurige steekproef te nemen uit boekjaar 2017;
- kennis genomen van de uitingen van partijen;
- betrokkenen bij het proces geïnterviewd;
- afspraken met leveranciers en afnemers bekeken;
- de opzet van het grootboek bestudeerd;
- van 25 transacties nagegaan hoe deze zijn verwerkt bij de colporteur en het gokbedrijf;
- gekeken naar de beheersmaatregelen en functiescheidingen in het proces.

In de beschrijving van de processen noteert de accountant dat het niet mogelijk was om de facturen te controleren vanuit de ruwe data. Wel heeft hij:

- overkoepelend, aansluiting kunnen vinden bij de data die worden ontvangen van derden en de data zoals die via het 'dashboard' worden gepresenteerd aan derden, waaronder het gokbedrijf;
- voor het boekjaar 2017 aansluiting kunnen vinden tussen de gegevens die afkomstig zijn van het dashboard van het gokbedrijf en de omzet die wordt gepresenteerd in de concept-jaarrekening 2017 van

het gokbedrijf.

De accountant beschrijft vervolgens:

- zijn bevindingen over de opzet en de werking van het (interne-) beheersingssysteem;
- het proces dat vanuit 'de verkoop' leidt tot een boeking in het grootboek;
- welke kosten en kostensoorten leiden tot de verschillende afrekeningen tussen de colporteur en het gokbedrijf;
- de boekingen in het grootboek van beide bedrijven.

Uit de bevindingen komen volgens de accountant geen afwijkingen naar voren "ten opzichte van de norm (overeenkomst, protocol, verwerking data, boeking grootboek, facturatie)".

Klacht

De accountant heeft in strijd gehandeld met Standaard 4400N door:

- a. de opdrachtovereenkomst te laat te bevestigen;
- b. in het rapport niet inzichtelijk te maken waarop de bevindingen zijn gebaseerd;
- c. in het rapport bewoordingen te gebruiken en conclusies te trekken die een mate van assurance suggereren die niet past bij een rapport van feitelijke bevindingen.

Oordeel

De klachtonderdelen b en c zijn gegrond, klachtonderdeel a is ongegrond.

Ad a: totstandkoming overeenkomst

De opdracht is bevestigd op 14 oktober 2019; het rapport van feitelijke bevindingen is gedateerd op 15 oktober 2019. Op de zitting heeft de accountant gezegd hij al rond 8 of 9 oktober 2019 mondeling de (concept-)opdracht per e-mail heeft bevestigd. Daarna is hij begonnen aan de uitvoering van de opdracht, die gaandeweg een beetje werd veranderd.

In Standaard 4400N staat dat de overeengekomen opdrachtvoorwaarden moeten worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging, voordat de opdracht wordt uitgevoerd. De kern van dit klachtonderdeel is echter dat de accountant de opdracht niet zorgvuldig heeft kunnen uitvoeren en die klacht is ongegrond. Uitgaande van wat de accountant zegt, had hij ongeveer een week de tijd. Dat dit onvoldoende was en de accountant onzorgvuldig heeft gehandeld, is niet gebleken.

Ad b: Basis bevindingen

Het rapport mist volgens de Accountantskamer een duidelijke koppeling tussen de werkzaamheden die zijn uitgevoerd en de feitelijke bevindingen of waarnemingen die daaruit voortkomen. De werkzaamheden zijn niet op detailniveau omschreven. En waar de accountant een bevinding noteert, maakt hij niet duidelijk waarop die is gebaseerd. De Accountantskamer onderbouwt dit aan de hand van vier voorbeelden uit het rapport.

Ad c Suggestie assurance

In Standaard 4400N.5 staat dat de accountant rapporteert over de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden en die hij kan onderbouwen met de verkregen informatie. Volgens die Standaard doet de accountant in zijn rapport geen uitspraak over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderzoeksobject in zijn totaliteit. De werkzaamheden zijn daar namelijk niet op gericht en vormen dan ook onvoldoende basis voor een totaaluitspraak.

Twee passages uit het rapport voldoen hier naar het oordeel van de Accountantskamer niet aan. Zo schrijft de accountant dat hij enkele transacties uit boekjaar 2017 heeft bekeken "om de effectieve werking van voorgaande opzet van de organisatie na te gaan en het verloop van het proces te verifiëren". Met deze bewoordingen suggereert de accountant dat hij een controle heeft uitgevoerd.

Na het opsommen van enkele werkzaamheden merkt de accountant tot besluit van een deel van het rapport op: "Hieruit zijn geen afwijkingen ten opzichte van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen naar voren gekomen". Omdat deze opmerking volgt op een weergave van het proces en een aankondiging van een verificatieonderzoek, wekt de accountant de suggestie dat een bepaalde mate van zekerheid wordt verkregen. Dat geldt ook voor de opmerking dat "uit de bevindingen naar aanleiding van onze werkzaamheden (...) geen afwijkingen ten opzichte van de norm (overeenkomst, protocol, verwerking data, boeking grootboek, facturatie)" naar voren komen.

De opdracht hield in dat de accountant duidelijk moest maken wat de methodiek was om omzet en kosten tussen het

gokbedrijf en de colporteur te berekenen en door te belasten. Door in het rapport van feitelijke bevindingen de uitspraak te doen dat er geen afwijkingen zijn ten opzichte van de norm, zegt de accountant in feite dat de omzet en kosten conform de afspraken worden berekend. Daarmee doet de accountant een uitspraak over de betekenis van zijn feitelijke bevindingen in zijn totaliteit en geeft hij een mate van assurance die niet past bij een Standaard 4400N-opdracht.

Maatregel

Berisping. De accountant heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden door niet in overeenstemming te handelen met Standaard 4400N. Bovendien wist de accountant dat het rapport zou worden gebruikt in de procedure bij de Ondernemingskamer, terwijl hij had moeten weten dat het rapport niet geschikt is voor gebruik door derden. Er is namelijk bepaalde kennis nodig om de uitkomsten te begrijpen en het rapport op een passende manier te gebruiken. Aan de andere kant blijkt nergens uit dat de accountant feitelijk onjuiste bevindingen heeft gerapporteerd.

Annotatie Lex van Almelo

Twee zakenlieden slaan de handen ineen om twee gokwebsites te beginnen in Nederland en België. Ze hebben ieder de helft van de aandelen in hun nieuwe bedrijf. Een dochteronderneming van één van de zakenpartners ontvangt 15 procent van de omzet die wordt gemaakt met de verkoop van advertentieruimte. De zakenpartners krijgen ruzie over de exploitatie, waarbij de één de doorbelasting van de 15 procent commissie niet inzichtelijk vindt en fraude vermoedt. De beschuldigde zakenpartner laat een registeraccountant onderzoeken hoe het doorbelastingsproces verloopt. De accountant komt na een week met een rapport van bevindingen, dat de opdrachtgever gebruikt in de procedure bij de Ondernemingskamer, die de ander heeft aangespannen.

Na toetsing aan Standaard 4400N (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden) zegt de Accountantskamer dat:

- de feitelijke bevindingen of waarnemingen van de accountant niet duidelijk zijn terug te voeren op de uitgevoerde werkzaamheden en de accountant niet duidelijk heeft gemaakt waarop hij een bevinding baseert;
- de accountant de doorbelastingsmethodiek feitelijk moest beschrijven, maar een uitspraak doet over de betekenis van zijn feitelijke bevindingen in zijn totaliteit en daarmee een zekere assurance geeft die niet hoort bij de werkzaamheden in het kader van een Standaard 4400N-opdracht;
- ook het woord ‘verifiëren’ meer assurance suggereert dan de accountant kan geven op basis van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de bevindingen weliswaar niet onjuist zijn, maar zonder toelichting niet konden worden gebruikt in een gerechtelijke procedure.

Ten overvloede: de Accountantskamer vervoegt in deze uitspraak het woord ‘data’ als enkelvoud en draagt daarmee bij aan de inburgering van een taalfout. Data is meervoud, volgens [Van Dale](#). Zowel in de betekenis van gegevens als van datum 1 en datum 2.

Deel dit artikel

f **in**  