

## RAAD VAN TUCHT AMSTERDAM EN HET COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN - JT 2008-51

**Deugdelijke grondslag voor samenstellingsverklaring ontbreekt. Accountant heeft onvoldoende onderzoek gedaan. Opgelegde waarschuwing voldoende gemotiveerd door te wijzen op aard en ernst van de gedraging.**

Een registeraccountant geeft een samenstellingsverklaring af bij de jaarrekening van 2001 van een vennootschap onder firma (vof). In 2004 blijkt uit een rapport van de belastingdienst dat de administratie niet voldoet aan de wettelijke vereisten. Eén van de vier vennoten dient een klacht in tegen de registeraccountant, omdat deze bij de samenstelling van de jaarrekening een onjuiste weergave van de werkelijkheid heeft gegeven.

De Raad van Tucht stelt vast dat de accountant onvoldoende onderzoek heeft gedaan toen hij een pand opnam in de jaarrekening. De firma zou voor de helft juridisch eigenaar zijn van het pand. Daarbij is de accountant alleen afgegaan op de mededeling van één van de vennoten,

### Annotatie bij JT 2008-51

In beide instanties oordeelt de tuchtrechter dat een samenstellingsverklaring een deugdelijke grondslag behoort te hebben! Dit volgde ook uit artikel 11 lid 1 GBR-1994, maar vermoedelijk is wel eens ten onrechte gedacht dat dit slechts gold bij controleopdrachten.

Het tuchtrechtelijk verwijt is gebaseerd op het feit dat betrokkene *wist* dat de administratie niet op orde was. Een vraag is of dit oordeel ook van toepassing is als een accountant dit *behoorde te weten*. Ook bij samenstellingsopdrachten bestaat echter een zekere onderzoekplicht, zoals al meermalen en ook in dit geval is vastgesteld. Een onderneming met een wanordelijke administratie heeft wel de verplichting tot het opmaken van een jaarrekening, maar kan dan niet meer om een samenstellingsverklaring verzoeken. Maar het ontwerp voor NV COS 4410 geeft thans – wellicht onbedoeld – de ruimte om desondanks een accountant in te schakelen.

Hans Blokdijk

terwijl nadien wordt vastgesteld dat het pand niet toebehoorde aan de vof. Volgens de raad had de accountant geen deugdelijke grondslag voor de afgegeven samenstellingsverklaring. Hij wist namelijk - zo heeft hij later erkend - dat de administratie niet op orde was. De Raad van Tucht verklaart de klacht daarom gegrond en geeft de accountant een schriftelijke waarschuwing. In hoger beroep onderschrijft het College van Beroep voor bedrijfsleven de uitspraak van de raad volledig. Dat de raad niet heeft toegelicht welke omstandigheden zijn meegewogen bij vaststelling van de maatregel vindt het college geen punt. Door te wijzen op de aard en ernst van de gegrond bevonden onderdelen van de klacht heeft de raad de schriftelijke waarschuwing voldoende gemotiveerd. R557, AWB 07/292 LJN BF2105

## RAAD VAN TUCHT DEN HAAG EN HET COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN - JT 2008-52

**Onafhankelijkheid (artikel 24 lid 4 GBR-1994), schijn gebruik cliëntgegevens voor andere doeleinden, bewijsrisico bij schijn tegen, schorsing drie maanden**

Registeraccountant X jr. geeft bij ABC een samenstellingsverklaring af. ABC gaat failliet en een doorstart mislukt. Y, één van de aandeelhouders van ABC, maakt kort na het faillissement afspraken met de curator over de overname van activiteiten en activa. De zojuist opgerichte onderneming DEF neemt het personeel van ABC over. Tijdens de oprichting is X jr. interim-directeur van DEF. De aandelen van DEF zijn in handen van GHI holding. Eén van de GHI-aandeelhouders is X sr., de vader van de registeraccountant. X sr. was ook één van de aandeelhouders van ABC. Als GHI de klanten van ABC benadert om verder te gaan met GHI dient Y een klacht in tegen X jr. Y verwijt hem onder meer niet onafhankelijk te zijn geweest. Bovendien zou X jr. samen met anderen de doorstart van ABC hebben tegengewerkt. De Raad van Tucht stelt vast dat X jr. niet onafhankelijk was toen hij een samenstellingsverklaring afgaf aan de rechtspersoon waar zijn vader aandeelhouder

## UITSPRAKEN 2008

De volledige teksten van de uitspraken van de Raad van Tucht en het College van Beroep voor het bedrijfsleven zijn tegen kopieerkosten te bestellen bij het Kennis- & Informatiecentrum, e-mail [bibliotheek@nivra.nl](mailto:bibliotheek@nivra.nl). Alle originele samenvattingen van uitspraken staan op [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl).

## Annotatie bij JT 2008-52

Betrokkene diende te bewijzen dat hij de klantgegevens van de gefailleerde onderneming van klager, waarvan hij accountant was geweest, *niet* had verstrekt aan zijn nieuwe onderneming. In het algemeen is een dergelijk bewijs moeilijk te leveren; daarom geldt, eveneens in het algemeen, de stelregel: 'wie stelt, bewijst'. Deze regel is ook in vele tuchtrechtspraken in enigerlei vorm te vinden. Nu had betrokkene de beschuldiging niet ontkend, en hij had voorts de schijn tegen. In dergelijke omstandigheden wordt de omkering van de bewijslast kennelijk niet onredelijk geacht. Bovendien kon klager het bewijs uiteraard moeilijk leveren.

Het belang van de *schijn* (van onafhankelijkheid) wordt in deze uitspraak opnieuw benadrukt. Evenals in JT 2008-28 oordeelt het College van Beroep voor het bedrijfsleven dat artikel 24 lid 4 GBR-1994 de accountant verplichtte om ook de schijn van onafhankelijkheid te waarborgen; in wezen was dit ook het oordeel in JT 2008-29, hoewel dat niet met zoveel woorden in de GBR-1994 stond. Deze maatschappelijk gezien wel degelijk logische visie zal ook onder de vigeur van de VGC wel een rol blijven spelen, en wel bij de interpretatie van artikel A-120.2, dat bepaalt dat een RA iedere situatie vermijdt die zijn professionele oordeelsvorming op een ongepaste wijze beïnvloedt.

Hans Blokdijk

was. Door als functionaris van DEF de doorstart van ABC (mede) tegen te werken, heeft X jr. ernstige schade toegebracht aan de eer van de stand. Verder heeft X jr. de schijn gewekt dat DEF gebruik heeft gemaakt van de kennis die hij als accountant van ABC had. Zo heeft DEF op zijn minst de namen en adressen van ABC-klanten en gegevens uit contracten van ABC met klanten gebruikt. X jr. was als interim-directeur van DEF ook openbaar accountant. Gezien deze positie en zijn optreden als accountant van ABC had X jr. geen activiteiten moeten ontplooiën als ondernemer van of bestuurder in DEF. De raad verklaart de klachten van Y gegrond en vindt dat X jr. uit het accountantsregister moet worden geschrapt. De raad kiest voor de strenge sanctie van doorhaling omdat X jr. het laakbare van zijn

handelen niet inziet. Bovendien is hij zich niet bewust van de positie die de register-accountant heeft in het maatschappelijk verkeer en weet hij niet welke positie hij als openbaar accountant moet innemen.

In hoger beroep stelt X jr. dat zijn onafhankelijkheid niet in het gedrang is gekomen, omdat het belang van zijn vader niet materieel was en hij zich niet heeft laten leiden door de belangen van aandeelhouders toen hij de samenstellingsverklaring afgaf.

Het College van Beroep voor het bedrijfsleven vindt dat X sr. wel een aanmerkelijk financieel belang had. X sr. had € 15.000 geïnvesteerd in GHI en dat komt overeen met 19,5 procent van de aandelen. X jr. heeft de onafhankelijkheid dus wel degelijk geschaad. Daarbij maakt het niet uit of X jr. zich ook feitelijk heeft laten leiden door de belangen van aandeelhouders. Dat kan hooguit een rol spelen bij het bepalen van de strafmaat.

Volgens het college heeft X jr. de schijn gewekt dat DEF mede gebruik heeft gemaakt van de kennis die hij als ABC-accountant heeft verkregen. Nu X jr. de schijn tegen heeft, moet het bewijsrisico voor zijn rekening komen en X jr. dus aantonen dat hij de specifieke cliëntgegevens niet heeft gebruikt. Dat bewijs heeft hij echter niet geleverd. Het college vindt doorhaling in het accountantsregister echter een te zware maatregel. Er is weliswaar sprake van een ernstige overtreding van de gedrags- en beroepsregels omdat het vertrouwen van de cliënt in de accountant is beschaamd. Maar er zijn geen concrete bewijzen dat hij aandeelhouders heeft bevoordeeld door de samenstellingsverklaring af te geven. Verder heeft X jr. in de ogen van het college wel laten blijken dat hij het laakbare van zijn handelen inziet. Bovendien is hij niet eerder tuchtrechtelijk veroordeeld. Daarom vindt het college een schorsing van drie maanden voldoende.

1186/02.06, AWB 07/456 BF8812

## RAAD VAN TUCHT DEN HAAG EN HET COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN - JT 2008-53

**Onvoldoende deugdelijke grondslag bij gebrek aan nader onderzoek, extra**

**controlemaatregelen nodig bij deelneming, deelneming als groepsmaatschappij consolideren niet verwijtbaar, want afgaan op control letters mocht in dit geval, 20F-formulieren indienen zonder control letters tuchtrechtelijk verwijtbaar**

Registeraccountant X was verantwoordelijk voor de controle van de jaarrekening van DEF holding. In deze groepsjaarrekening zijn enkele deelneming geconsolideerd. Een paar jaar nadat de goedkeurende accountantsverklaring is afgegeven, constateert de Amerikaanse accountant in de Verenigde Staten een grootschalige fraude met leverancierskortingen bij de grootste groepsdochter. X wordt verweten dat hij ten onrechte deelnemingen heeft geconsolideerd en onvoldoende controlemaatregelen heeft getroffen bij deze dochter.

De Raad van Tucht gaat allereerst na of het conform de regels van het Burgerlijk Wetboek was om de deelnemingen in de jaarrekening te consolideren. Volgens artikel 2:406 BW moeten de financiële gegevens van deelnemingen volledig worden geconsolideerd als de holding een overwicht heeft in de besluitvorming en de deelneming dus als groepsmaatschappij moet worden aangemerkt. Medewerkers van de holding hebben hier jaarlijks navraag naar gedaan bij de intern en extern accountant. X zelf heeft hierover tweemaal een gesprek gevoerd met de controller en extern accountant van de deelnemingen. Hieruit heeft hij afgeleid dat de holding zijn zin kon doordrukken als het erop aan kwam. Daarnaast is X afgegaan op de control letters waarvan hij tijdig kennis had genomen. Tussen de ontvangst van deze control letters en het afgeven van de accountantsverklaring had X geen reden om te vermoeden dat de control letters werden ontkracht door sideletters. Al met al had X voldoende gegevens om tot het oordeel te komen dat het naar Nederlandse maatstaven aanvaardbaar was om de deelnemingen te consolideren.

Om de deelnemingen ook in de VS volledig te consolideren moet de accountant 20F-formulieren overhandigen aan de SEC, de Amerikaanse toezichthouder op

het effectenverkeer. Hieruit moet blijken dat DEF inderdaad overwegende zeggenschap heeft binnen de deelnemingen. Volgens de klager, een minderheidsaandeelhouder van DEF, had de accountant de 20F formulieren al ingediend voordat DEF control letters had ontvangen van de deelnemingen. De Raad van Tucht vindt dat X hiermee een tuchtrechtelijk risico aanvaardt voor het geval de verklaringen zouden uitblijven. De verwachting dat de control letter spoedig zou komen is echter uitgekomen. Daardoor is het in deze situatie niet tuchtrechtelijk verwijtbaar om zo'n risico te nemen. De klacht dat betrokkene heeft nagelaten extra controle uit te voeren naar de leverancierskortingen bij de grootste deelneming vindt de raad gegrond. Het was al bekend dat de interne controle van deze deelneming zeer zwak was. De leverancierskortingen waren niet

onderbouwd en niet gedocumenteerd. Bovendien hing de beloning van het Amerikaanse deelnemingsbestuur af van deze post. Dit alles had voor X aanleiding moeten zijn om specifieke controleopdrachten uit te vaardigen en niet slechts af te gaan op het controledossier van de Amerikaanse accountant. Zo had X er geen genoegen mee mogen nemen dat de bedragen die de bedrijven zelf raamden werden bevestigd door functionarissen die de bedrijven zelf hadden gekozen. X had de leveranciers op zijn minst moeten vragen om een opgave zodat hij de genoemde bedragen kon vergelijken. Ook had hij de informatie van de leveranciers moeten vergelijken met dealsheets. Door dit gebrek aan controle op een belangrijk en riskant onderdeel van de te controleren huishouding had de accountant onvoldoende deugdelijke grondslag voor een goedkeurende

verklaring. De raad legt hiervoor een schriftelijke berisping op.

Zowel de accountant als de klager gaan in beroep tegen deze uitspraak. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven sluit zich grotendeels aan bij de uitspraak van de raad. Ook het college laakt het gebrek aan controle bij de grootste deelneming. Daarover merkt het college bovendien op dat de leverancierskortingen van substantiële betekenis waren voor de deelneming en daarom ook voor de consolidatie. De Amerikaanse accountant had al gerapporteerd dat de controlesystemen onvoldoende zekerheid boden, ook over de leveranciersbijdragen. Onder deze buitengewone omstandigheden had X zich beter in de problematiek moeten verdiepen, zodat hij kon beslissen of de ingezette controlemaatregelen adequaat waren. In tegenstelling tot de raad vindt het college het indienen van 20F-formulieren, zonder dat de zeggenschap is bevestigd, wél tuchtrechtelijk verwijtbaar. Anders dan in Nederland is in de Verenigde Staten een schriftelijk stuk vereist. Volgens de Amerikaanse verslaggevingsregels is voor consolidatie niet voldoende dat uit de feiten blijkt of het concern overwegende zeggenschap over de deelneming heeft. X heeft de goedkeurende verklaring bij de 20F formulieren echter al verstrekt voordat hij de control letter had ontvangen en zelfs voordat de control letter is ondertekend. Daardoor ontbrak ook volgens het college een deugdelijke grondslag voor deze verklaring. Omdat er in het uiterste geval een restatement zou moeten komen als de accountant geen control letter had ontvangen, is de vereiste control letter meer dan een formaliteit. Verder was er de toezegging dat niet de deelneming maar de raad van bestuur van DEF - die een voorstander van consolidatie was - op korte termijn met de control letter zou komen. Omdat de gebeurtenissen het einde hebben betekend van zijn carrière en X niet eerder tuchtrechtelijk is veroordeeld, houdt ook het college het op een berisping.

1075/04.09, AWB 07/291 en 07/323 LJN BF0385

### Annotatie bij JT 2008-53

Het College van Beroep voor het bedrijfsleven heeft een minder mild oordeel van de Raad van Tucht over het 'aanvaarden van een tuchtrechtelijk risico'. Als de gok van de accountant goed uitpakt, heeft hij toch tuchtrechtelijk verwijtbaar gehandeld. Wel pleegt het ontbreken van schade voor belanghebbenden enige invloed te hebben op de strafmaat; ook nu heeft het college de sanctie niet verzwaard, zij het niet om deze reden. De door beide instanties gegrond verklaarde klacht betreffende de leverancierskortingen roept vragen op met betrekking tot het oude thema: het gebruik van de verklaring van een andere openbare accountant. Wereldwijd geldt sinds lang dat de concernaccountant ongedeeld verantwoordelijk is. Dat leidde in eerste instantie tot de noodzaak van *review* van de werkzaamheden van andere ingeschakelde accountants, hetgeen voor wereldwijd opererende concerns een kostbare zaak was. Mede om deze reden zijn wereldwijde samenwerkingsverbanden van accountants tot stand gekomen met gemeenschappelijke handboeken en kwaliteitscontroles, waardoor de *reviews* bij specifieke opdrachten niet meer (altijd) noodzakelijk waren. De angst was dat de Nederlandse tuchtrechter deze constructie ontoereikend zou verklaren. Deze angst blijkt ongegrond. Het college constateert met instemming dat de raad geenszins heeft geoordeeld dat betrokkene in zijn algemeenheid niet mocht afgaan op de door de andere accountant verricht werk. Maar de tuchtrechters oordelen wel dat er in casu buitengewone omstandigheden waren die meebrachten dat specifieke, scherpe controleopdrachten aan de andere accountant noodzakelijk maakten, en dat het dossier hiervan gereviseerd moest worden. In zijn algemeenheid rijst dan toch de vraag: wat zijn 'buitengewone omstandigheden'? Dit is normaliter slechts uit jurisprudentie af te leiden, hetgeen een conclusie in een concreet geval niet vergemakkelijkt. In casu zijn als zodanig genoemd: de desbetreffende informatie was van groot belang 1) voor het beeld van vermogen en resultaat en 2) voor de honorering van de plaatselijke bestuurders, en was 3) niet gebaseerd op de administratie, terwijl 4) het systeem van interne controle hierop geen systeemgerichte benadering rechtvaardigde. Dat is dan wel duidelijk, maar bij een volgend geval kan een ander samenstel van omstandigheden als 'buitengewoon' aangemerkt worden. Een belangrijke les is dat de procedure van verzoeken aan derden om bevestiging van gegevens bijzondere zorg voor de details van de uitvoering vereist.

Hans Blokdijk