

## Uitspraken 2005

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 de NIVRA-bibliotheek, fax 020-3010321, e-mail bibliotheek@nivra.nl. U kunt zich ook abonneren op de uitgave Jurisprudentie Tuchtrechtspraak door schriftelijke opgave aan de abonneeradministratie van het NIVRA. De geanonimiseerde volledige teksten van de in 'de Accountant' gepubliceerde uitspraken worden dan automatisch toegezonden. Abonnementen kunnen elke maand ingaan. De abonnementsprijs bedraagt € 57 voor een periode van twaalf maanden. Niet gepubliceerde samenvattingen van de uitspraken kunt u vinden op [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl).

**1 Raad van Tucht Den Haag en het College van Beroep voor het bedrijfsleven - JT 2005-1**

### Belastingfraude, van factuurstelsel naar kasstelsel, psychische druk, schorsing van zes maanden

De betrokken registeraccountant is van 1987 tot en met 1994 werkzaam geweest voor XYZ accountants. Betrokkene had een samenwerkingsovereenkomst met Z RA, oprichter van XYZ. Betrokkene heeft de samenwerking met Z per 5 januari 1995 beëindigd. Door de FIOD is in december 1999 een strafrechtelijk onderzoek tegen betrokkene aangevangen wegens verdiening van belastingfraude. Bij vonnis van de rechtbank van 11 oktober 2001 is betrokkene veroordeeld wegens feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van onjuiste aangiften voor de omzetbelasting en loonbelasting door XYZ in de periode 1 januari 1992 tot en met 3 februari 1995.

De klacht houdt in dat betrokkene zich schuldig heeft gemaakt aan het als feitelijk leidinggever plegen dan wel medeplegen van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzet- en loonbelasting, strafbaar gesteld in artikel 68/69 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen. Betrokkene voert aan dat hij met name in de jaren 1992-1994 zijn werkzaamheden heeft verricht onder psychische druk van Z. Dit geldt zeker voor het doen van aangiften omzet- en loonbelasting. Betrokkene beschouwt zich daardoor niet als feitelijk leidinggever.

De raad oordeelt als volgt. Vaststaat dat betrokkene in de jaren 1992 tot en met 1994 desbewust feitelijk heeft meegewerkt aan het doen van onjuiste aangiften voor de omzetbelasting en loonbelasting, onder meer door die onjuiste aangiften te ondertekenen. Uit de stukken is gebleken dat XYZ onder de directie van Z en betrokkene in feite is overgestapt van het factuurstelsel op het kasstelsel. De aangiften voor de omzetbelasting zijn ingediend met kennelijk het kasstelsel als leidraad. Vaststaat dat XYZ geen toestemming van de Belastingdienst heeft verkregen om het kasstelsel toe te passen. Betrokkene is ter zake door de rechtbank veroordeeld en heeft daartegen hoger beroep ingesteld omdat hij het niet eens is met het aspect feitelijk leidinggeven. Hierin ligt ook besloten dat betrokkene erkent onjuiste aangiften voor de omzetbelasting

en loonbelasting te hebben gedaan. Blijkens de verklaringen van betrokkene in het strafrechtelijke onderzoek is betrokkene zich voortdurend bewust geweest van het onjuiste van zijn handelen. De raad is van oordeel dat de aard en duurzaamheid van de begane overtredingen zodanig ernstig zijn dat de zwaarste tuchtrechtelijke maatregel dient te worden opgelegd. De raad ziet in de psychische druk waaronder betrokkene stelt te hebben gehandeld geen grond om een lichtere straf op te leggen. Van een registeraccountant wordt nu eenmaal geëist dat hij daaraan volledig weerstand biedt. Betrokkene heeft echter gedurende lange tijd desbewust aan het doen van onjuiste aangiften meegewerkt. Betrokkene heeft kennelijk zijn eigen belang bij voortzetting van zijn positie het zwaarst laten wegen. De raad legt ter zake aan betrokkene als

### Annotatie bij JT 2005-1

Opvallend is het lange tijdsverloop tussen het einde van de gewraakte gebeurtenissen (begin 1995) en het indienen van de klacht, ruim zes jaar later. Betrokkene heeft dit argument niet naar voren gebracht, maar het is de vraag of dit hem geholpen zou hebben omdat klager, het Openbaar Ministerie, zich beroepen zou hebben op het moment waarop de FIOD het onderzoek aanving (in 1999). Dat zou wellicht een relevant gegeven zijn geweest.

Voorts kan worden geconstateerd dat een betrokkene met succes in beroep kan gaan tegen de strafmaat. Een klager die de door de Raad van Tucht opgelegde sanctie te mild vindt, stelt daartegen vergeefs beroep in omdat de klacht dan gegrond is verklaard, en een klager daartegen niet in beroep kan gaan. Wel heeft een klager soms succes indien een ander, door de raad ongegrond verklaard klachtonderdeel, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven alsnog wordt gehonoreerd. Dit leidt wel eens tot verzwaaring van de straf.

Hans Blokdijk

maatregel op doorhaling van de inschrijving in het accountantsregister.

Betrokkene is tegen de uitspraak in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Betrokkene heeft niet betwist en ook voor het college staat vast dat de klacht terecht en op juiste gronden deels gegrond heeft verklaard. Het beroep is uitsluitend gericht tegen de opgelegde maatregel. Het college oordeelt als volgt. Naast de ernst van de verweten gedragingen zijn ook andere feiten en omstandigheden van belang voor het bepalen van de op te leggen maatregel. Wat dit betreft dient bij de oordeelsvorming te worden betrokken dat betrokkene, zij het laat, tot het inzicht is gekomen dat hij XYZ, de onderneming waarbinnen hij de strafbare feiten heeft gepleegd, diende te verlaten. Met name acht het college van belang dat niet is gebleken dat appelland sindsdien, inmiddels meer dan negen jaar geleden, nog inbreuk heeft gemaakt op de eer van de stand der registeraccountants. Betrokkene drijft thans een eenmanszaak en is, afgezien van de onderhavige procedure, nimmer in aanraking geweest met de tuchtrechter. Voor betrokkene pleit ook dat hij heeft erkend dat hij als directeur van XYZ ernstige fouten heeft gemaakt en dat hij aan (in ieder geval een aantal van) zijn cliënten openheid van zaken heeft gegeven over de beslissing van de raad. Het college weegt tevens mee dat appelland reeds door de strafrechter is veroordeeld ter zake van de feiten die aanleiding hebben gevormd tot het indienen van de onderhavige tuchtklacht. Voor het bepalen van de op te leggen maatregel acht het college voorts van belang de omstandigheden bij XYZ waarin betrokkene de strafbare feiten heeft begaan, zoals deze naar voren komen in de gedingstukken en strafvonnis, alsmede de gevolgen voor betrokkene in de persoonlijke en financiële sfeer van (de verbreking van) de samenwerking binnen XYZ. Gezien voormelde omstandigheden is het college van oordeel dat, hoe ernstig het tuchtrechtelijk verwijt dat appelland treft ook is, de maatregel van doorhaling van de inschrijving in het register in dit geval te verstrekkend is. Het college neemt hierbij in aanmerking dat, gezien de thans bekende gegevens en in aanmerking genomen de persoonlijke ontwikkeling van appelland sinds 1995, onvoldoende grond bestaat voor de vrees

dat betrokkene in de toekomst wederom (ernstig) inbreuk zal maken op de eer van de stand der registeraccountants.

Naar het oordeel van het college is oplegging van de maatregel van schorsing van appelland als registeraccountant voor de duur van zes maanden, gezien alle thans beschikbare gegevens, passend en geboden. Deze maatregel brengt enerzijds tot uitdrukking dat het plegen van belastingfraude door een registeraccountant volstrekt ontoelaatbaar is, ook indien de accountant heeft gehandeld onder psychische druk, en houdt anderzijds rekening met de andere relevante omstandigheden van het geval in die voege dat daarin aanleiding wordt gezien af te zien van oplegging van de meest verstrekkende maatregel waarin het tuchtrecht voor accountants voorziet.

## 2 Raad van Tucht Den Haag en het College van Beroep voor het bedrijfsleven - JT 2005-2

### Belastingfraude, doorhaling in het register, eer van stand, openbaarmaking beslissing, strafrechtelijke vervolging

De betrokken registeraccountant Z heeft op 25 januari 1989 accountantskantoor XYZ opgericht. De directie werd tot 1 januari 1995 gevoerd door betrokkene en Y RA (zie 2001-01). Vanaf 1 januari 1995 is betrokkene enig directeur. Door de FIOD is in december 1999 een strafrechtelijk onderzoek tegen betrokkene aangevangen wegens verdenking van belastingfraude. Bij vonnis van de rechtbank van 5 juli 2002 is betrokkene veroordeeld wegens feitelijk leidinggeven aan omzetbelastingfraude, loonbelastingfraude, valsheid in geschrifte in aangifte vennootschapsbelasting, premiefraude, het voeren en verstrekken van een ondeugdelijke fiscale administratie door XYZ. Betrokkene heeft tegen het vonnis appel ingesteld. Het appel is nog aanhangig. De klacht houdt in dat betrokkene strafbare feiten heeft gepleegd, strafbaar gesteld in artikel 68/69 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen en artikel 225 Wetboek van Strafrecht. De raad oordeelt als volgt. Anders dan betrokkene heeft bepleit, is de raad niet gehouden een uitspraak op de onderhavige klacht aan te houden totdat er een onherroepelijke uit-

spraak van de strafrechter is. De raad voert zelfstandig onderzoek uit naar een bij hem ingediende klacht, op basis van de stukken die de partijen hebben ingediend. Geen in het tuchtrecht geldende regel brengt mee dat de raad in een zaak als de onderhavige gehouden is zijn uitspraak te laten hangen van de uitspraak van de strafrechter. Vaststaat dat betrokkene als directeur van XYZ in het tijdvak van 1992 tot 2000 belastingaangiften heeft ondertekend en ingediend, waarvan betrokkene wist dat deze onjuist waren. Gebleken is dat voor de omzetbelasting aangiften zijn gedaan, welke niet waren gebaseerd op de door XYZ verstuurd facturen. De raad acht het aannemelijk dat XYZ op een gegeven moment zonder toestemming van de Belastingdienst van het factuurstelsel in feite is overgegaan op het kasstelsel. Betrokkene heeft eraan toegevoegd dat het kasstelsel het meest zuivere was en dat er zo werd voorkomen dat er bij het intrekken van een factuur onnodig BTW zou zijn afgedragen. Voorts acht de raad, mede gelet op de verklaringen van betrokkene, aannemelijk dat de aangiften omzetbelasting van XYZ ook bij hantering van het kasstelsel in die zin foutief waren, dat de aangegeven verschuldigde omzetbelasting te laag was. Betrokkene heeft verklaard dat hij de aangiften omzetbelasting baseerde op extracomptabele berekeningen en dat dit een risico inhield. Voorts heeft betrokkene verklaard dat de computeradministratie van XYZ niet actueel werd gehouden. Betrokkene heeft blijkens zijn verklaring bevestigd dat de aangiften omzetbelastingen ten name van XYZ over de jaren 1996 tot en met 1999 onjuist zijn ingevuld, waarvoor betrokkene als directeur verantwoordelijk is. Gezien het voorgaande staat vast dat betrokkene welbewust jarenlang als directeur van XYZ onjuiste aangiften voor de omzetbelastingen heeft ingediend of door een ander laten indienen. Het vertrouwen in door registeraccountants ondertekende stukken heeft hij beschaamd. Aldus heeft betrokkene ernstige schade toegebracht aan de eer van de stand der registeraccountants. Vaststaat voorts dat in de jaren na 1995, in welke jaren betrokkene enig directeur van XYZ is gebleven, geen, althans vrijwel geen, administratie van XYZ is gehouden, zelfs geen administratie zoals voorgeschreven in de belastingwetten. De raad is van oordeel dat betrokkene ook hierdoor ernstige

schade heeft toegebracht aan de eer van stand. De overgelegde stukken wettigen niet zonder meer de conclusie dat door of onder leiding van betrokkene is gefraudeerd ten aanzien van loonbelasting en premie volksverzekering. De raad is van oordeel, gelet op het gegrond geachte deel van de klacht, dat verder onderzoek van dit onderdeel van de klacht achterwege kan blijven. De raad is van oordeel dat de aard en de duurzaamheid van de begane overtredingen zodanig ernstig zijn dat de zwaarste tuchtrechtelijke maatregel dient te worden opgelegd. De raad legt ter zake aan betrokkene als maatregel op doorhaling van de inschrijving in het accountantsregister. De raad bepaalt tevens dat deze beslissing openbaar zal worden gemaakt in de dagbladen De Telegraaf en Brabants Dagblad.

Het College van Beroep voor het bedrijfsleven volgt betrokkene niet in zijn stelling dat de eer van stand niet in het geding is bij het doen van onjuiste belastingaangiften. De toepasselijkheid van artikel 5 van de GBR is niet afhankelijk van de vraag of al dan niet sprake is van een optreden als accountant of openbaar accountant. Bovendien heeft betrokkene geen enkel argument aangevoerd ter onderbouwing van zijn stelling dat het jarenlang doen van onjuiste aangiften omzetbelasting, ter zake waarvan betrokkene strafrechtelijk is vervolgd en veroordeeld, niet schadelijk zou zijn voor de eer van stand. Hetzelfde geldt voor het niet naar behoren voeren van de administratie van het eigen accountantskantoor. Van betrokkene als registeraccountant mocht worden verwacht dat hij ermee bekend was dat XYZ niet zomaar mocht omschakelen naar het kasstelsel en dat

de binnen XYZ gevoerde administratie niet voldeed. Tot op heden heeft betrokkene geen blijk gegeven van inzicht in het ontoelaatbare van zijn handelwijze als directeur van XYZ maar volhardt hij in zijn standpunt dat hem geen verwijt treft en dat hij onrechtvaardig is behandeld. Het college acht voorts van belang dat betrokkene eerder met de tuchtrechter in aanraking is geweest (zie JT 2003-3). De omstandigheid dat betrokkene ter zake van het feitencomplex dat ten grondslag ligt aan de onderhavige tuchtprocedure strafrechtelijk is veroordeeld tot een gevangenisstraf van twaalf maanden, waarvan drie maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaar, vormt in dit geval geen grond voor matiging van de op te leggen tuchtrechtelijke maatregel. Het college verwerpt het beroep.

## 8 Raad van Tucht Den Haag - JT 2005-8

### Beoordelingsopdracht, onpartijdigheid, richtlijn 910

Klager is curator in het faillissement van ABC. Klager heeft een geschil met DEF, welke voorheen beherend vennoot was van een CV, betreffende een vordering die de boedel op DEF pretendeert en heeft de vordering aanhangig gemaakt bij de rechtbank. Bij de jaarrekening van de CV, die door een derde is samengesteld, heeft de betrokken registeraccountant een beoordelingsverklaring gegeven. De jaarrekening en de beoordelingsverklaring zijn door de CV aan de rechter overlegd. Klager verwijt betrokkene dat de beoordelingsverklaring niet voldoet aan de daar aan te stellen eisen daar deze niet steunt op enige

cijfermatige toetsing of analyse van financiële gegevens en afwijkt van het voorgeschreven model. Voorts wordt betrokkene verweten hij bij het afgeven van de verklaring niet onpartijdig is geweest daar hij debiteur was van ABC. Ten aanzien van de klacht en het daar tegen gevoerde verweer overweegt de Raad van Tucht het volgende. Een beoordelingsopdracht omvat het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyse teneinde de betrouwbaarheid te beoordelen van een bewering, in casu een jaarrekening, welke de verantwoordelijkheid is van de ene partij en bestemd is voor gebruik door een andere partij. Richtlijn 910 geeft aanwijzingen voor de werkzaamheden en verklaring inzake de beoordeling van een jaarrekening. Vaststaat dat de beoordelingsverklaring van betrokkene op enkele punten afwijkt van de aanwijzingen in de richtlijn. Niet is vermeld dat de verklaring mede steunt op van de opdrachtgever gevraagde en verkregen inlichtingen. Voorts ontbreekt de aanduiding in wiens opdracht de beoordeling is uitgevoerd. Niet is komen vast te staan dat de verklaring niet steunt op enige cijfermatige toetsing of analyse van financiële gegevens. Voorts acht de raad aannemelijk dat ten behoeve van de verklaring ook inlichtingen zijn gevraagd en verkregen van DEF. Dit leidt de raad tot de slotsom dat niet is gebleken dat de door betrokkene afgegeven verklaring niet op deugdelijke grondslag berust. Nu de werkzaamheden die een beoordelingsopdracht impliceert door betrokkene zijn verricht acht de raad de tekortkomingen in de formulering van de verklaring onvoldoende om de klacht gegrond te verklaren. Het klachtonderdeel inzake de onpartijdigheid berust op het feit dat betrokkene debiteur is van de boedel waarvan klager curator is, gevoegd bij het feit dat betrokkene een verklaring heeft afgegeven die door een derde, DEF, tegen klager als curator van diezelfde boedel wordt gebruikt. De raad oordeelt dat het enkele feit dat betrokkene debiteur is van de boedel van klager geen grond vormt voor het oordeel dat betrokkene niet onpartijdig in zijn oordeel is geweest. Causaal verband tussen het zijn van debiteur en het afgeven van de beoordelingsverklaring is niet gesteld of gebleken. Evenmin is gesteld of gebleken dat de beoordelingsverklaring inhoudelijk onjuist is of anders had moeten luiden en dat zulks te wijten is aan de omstandigheid dat betrokkene debiteur van de boedel is. Derhalve is niet gebleken dat betrokkene niet onpartijdig in zijn oordeel is geweest. De Raad van Tucht verklaart de klacht in alle onderdelen ongegrond. ►

## Annotatie bij JT 2005-8

Beoordelingsopdrachten komen zelden voor in het tuchtrecht. In dit geval constateert de tuchtrechter slechts geringe onvolkomenheden, en dan nog alleen in de rapportering. Betrokkene heeft de opdrachtgever niet genoemd; volgens de voorbeeldtekst van RAC 910 is dat de geadresseerde. Betrokkene staat hiermee echter in een oude Nederlandse traditie; immers, ook de beoordelingsopdracht is primair bestemd voor (mogelijk onbekende) derden, waardoor adressering een in beginsel onnodige beperking van de bruikbaarheid suggereert. Ook meent de tuchtrechter dat vermeld had moeten worden dat de verklaring mede steunt op van de opdrachtgever gevraagde en verkregen inlichtingen. Dit staat weliswaar in de voorbeeldtekst voor een beoordelingsverklaring, maar niet in de richtlijn zelf (RAC 910, paragraaf 26), die mij doorslaggevend lijkt. Aan deze onvolkomenheden heeft de tuchtrechter naar mijn smaak terecht geen consequenties verbonden. In deze casus is voorts moeilijk in te zien hoe de belangen van betrokkene verstrengeld hadden kunnen raken.

Hans Blokdijk

Klager is tegen de uitspraak in beroep gegaan bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Nog voor de zitting heeft klager zijn beroep ingetrokken daar tussen partijen een minnelijke regeling is getroffen. Het college is voorts overgegaan tot sluiting van het dossier.

**11 Raad van Tucht Den Haag - JT 2005-11**

## Artikel 11 lid 1 GBR-1994, géén deugdelijke grondslag, onvoldoende onderzoek, onzorgvuldige rapportage

Klaagster is tezamen met ABC aandeelhouderster in JKL, een vennootschap waarin bungalowparken worden geëxploiteerd. Tot ABC behoort ook Parken BV die alle aandelen houdt in Vakantieparken BV.

Klaagster is in geschil geraakt met ABC in verband met het verbreken van de samenwerking. Het geschil betreft de exploitatie van JKL en het ter zake gevoerde beheer door Vakantieparken van ontvangen betalingen van huurders van bungalows. Betrokken register-accountant heeft in dit verband van ABC de opdracht gekregen om specifieke werkzaamheden te verrichten. In het rapport van betrokkene is de opdracht als volgt geformuleerd: 'Ingevolge uw opdracht hebben wij een aantal specifieke werkzaamheden verricht met betrekking tot door Vakantieparken ontvangen reserveringsgelden voor JKL. Doel van deze werkzaamheden is vast te stellen dat de door Vakantieparken ontvangen gelden zijn doorbetaald aan JKL.' Aangaande zijn bevindingen

heeft betrokkene in het rapport onder meer vermeld: 'Van de ontvangen bedragen voor JKL hebben wij vastgesteld dat de gelden zijn doorgestort naar de bankrekeningen van JKL.'

En: 'Wij hebben bij onze beperkte deelwaarneming niet kunnen vaststellen dat ontvangen gelden niet volledig worden doorgestort naar JKL. Deze bevindingen worden ondersteund door de verklaring van het saldo van de bankrekening. Van dit saldo moet nog een bedrag nader worden uitgezocht. Mogelijk zijn hierin ook bedragen opgenomen die nog moeten worden betaald aan JKL.' Klaagster heeft betrokkene enkele vragen gesteld over de inhoud van het rapport. Betrokkene heeft hier per brief antwoord op gegeven. Voorts heeft betrokkene een kopie van deze brief aan zijn opdrachtgever ABC gezonden, en verzocht de brief en het rapport als één samenhangend geheel te beschouwen 'waardoor op die manier misverstanden over de aarde en de reikwijdte van het rapport konden worden voorkomen'. Betrokkene wordt verweten te hebben gehandeld in strijd met artikel 11 lid 1 GBR-1994 door bij het samenstellen van zijn rapportage onvoldoende onderzoek te hebben verricht en zijn rapportage op onzorgvuldige wijze te hebben samengesteld.

Met betrekking tot de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Raad van Tucht het volgende. Op grond van artikel 11 GBR-1994 geldt dat de accountant slechts mededelingen doet omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen. Ook dient hij ervoor zorg te dragen dat zijn mededelingen een duidelijk

beeld geven van de uitkomsten van zijn arbeid. De klacht richt zich op beide beginselen, daar aan betrokkene onvoldoende onderzoek wordt verweten, alsmede een onzorgvuldige wijze van rapporteren. In het rapport van betrokkene is duidelijk verwoord dat het doel van de opdracht is 'vaststellen dat de door Vakantieparken ontvangen gelden zijn doorbetaald aan JKL'. Naar gangbaar spraakgebruik wordt onder betalen verstaan het zorgdragen dat een geldbedrag gaat behoren tot het vermogen van degene aan wie betaald wordt. Onder betaling van gelden door Vakantieparken aan JKL wordt derhalve verstaan het zorgdragen dat gelden die door Vakantieparken, van derden, zijn ontvangen worden gebracht in het vermogen van JKL. Dat deze uitleg van de opdracht door de lezer van het rapport niet anders behoeft te worden begrepen blijkt ook uit de elders in het rapport gebezigde formulering, waar sprake is van doorstorting naar 'de bankrekening van JKL'. Nergens blijkt uit het rapport dat met doorstorting van gelden is bedoeld op overboeking van de desbetreffende gelden op zogenaamde inzakerekeningen, waarbij het ging om door Vakantieparken aangehouden rekeningen inzake een bepaald vakantiepark, zodat ook na overboeking de desbetreffende betaling in het vermogen van Vakantieparken bleef. Betrokkene heeft tot de kern van zijn verweer gemaakt dat het doel van zijn opdracht was de procedure ter zake de reserveringsgelden te onderzoeken en om te bekijken of de separering van ontvangsten ten behoeve van JKL correct verliep. Deze doelstelling blijkt evenwel gelet op het voorgaande niet uit de formulering van de opdracht, noch elders uit het rapport. Bovendien wordt op meer plaatsen de suggestie gewekt dat de doorbetaling van gelden meebracht dat de betalingen in het vermogen van JKL zijn gekomen. De bevindingen en conclusies van het rapport geven gezien het voorgaande een onduidelijk beeld van de opdracht en de uitkomsten van de arbeid van betrokkene. Gegeven de in het rapport geformuleerde opdracht is de raad voorts van oordeel dat de deelwaarnemingen onvoldoende grondslag biedt voor de bevindingen en conclusies zoals in het rapport als uitkomsten van de verrichte werkzaamheden zijn verwoord. De deelwaarneming sluit niet uit dat in een bepaalde periode de zaken niet op orde waren,

## Annotatie bij JT 2005-11

Tuchtzaken over deelwaarnemingen zijn zeldzaam, en dus leerzaam. De eerste vraag is natuurlijk: konden bij deze opdracht wel deelwaarnemingen worden toegepast? Het ontkenend antwoord van de tuchtrechter lijkt mij volstrekt gerechtvaardigd, te meer omdat uit de tekst van de uitspraak blijkt dat van slechts één van de drie 'inzakerekeningen' is vastgesteld dat de gelden doorgestort waren: de deelwaarneming was dus wel zéér beperkt! De theorie van de steekproef leert dat de absolute omvang van deelwaarnemingen veel belangrijker is dan de relatieve omvang daarvan ten opzichte van het totaal aantal mogelijk waar te nemen objecten. Bovendien waren de verschillende bevindingen juist ten omvang van de waarnemingen tegenstrijdig geformuleerd, zodat misverstanden werden gewekt. Men zij dus gewaarschuwd!

Hans Blokdijk

terwijl door de conclusie de suggestie wordt gewekt dat alle betalingen zijn doorgestort. De verrichte werkzaamheden vormen derhalve geen deugdelijke grondslag voor de rapportage. Beide klachtonderdelen worden gegrond verklaard. De raad acht gelet op de aard en de ernst van de begane overtreding en op de omstandigheid dat betrokkene door middel van een brief aan ABC de gebreken in zijn rapport heeft rechtgezet het passend en geboden de maatregel van schriftelijke waarschuwing op te leggen.

## 12 Raad van Tucht Den Haag - JT 2005-12

### **Artikel 26 GBR-1994, medeverantwoordelijkheid, optreden onder gemeenschappelijke naam met een beroepsbeoefenaar die niet lid is van een door het bestuur erkende beroepsorganisatie**

Betrokken registeraccountant is lid van de maatschap XYZ Accountants Belastingadviseurs. De heer O is in dienst van XYZ als belastingadviseur. In deze hoedanigheid heeft hij werkzaamheden verricht voor klagster. Klagster verwijt de betrokken registeraccountant onder andere als lid van de maatschap samen te werken met O, een belastingadviseur die geen lid is van een door het bestuur erkende beroepsorganisatie. Voorts beklagt klagster zich over de inhoudelijke kwaliteit van het door O geleverde werk en het feit dat de maatschap niet reageert op correspondentie namens klagster. Met betrekking tot de klacht en het daartegen

gevoerde verweer overweegt de Raad van Tucht het volgende. Op grond van artikel 26 lid 1 GBR-1994 is het de registeraccountant slechts toegestaan op te treden onder gemeenschappelijke naam met een andere openbaar accountant en met een beoefenaar van een vrij beroep, niet zijnde een openbaar accountant, die lid is van een door het bestuur erkende beroepsorganisatie en die verder voldoet aan de door het bestuur nader gegeven voorschriften. Deze voorschriften zijn de Nadere voorschriften inzake het optreden onder gemeenschappelijke naam met een beoefenaar van een ander vrij beroep, in werking getreden op 1 januari 1996. Deze zijn door het bestuur van een algemene en artikelgewijze toelichting voorzien. In de algemene toelichting bij de nadere voorschriften is onder meer het volgende opgemerkt: Artikel 26, eerste lid onder b, GBR-1994 en de onderhavige nadere voorschriften zijn eveneens van toepassing op de tekeningsbevoegde vrijeberoepsbeoefenaar in dienst bij de als openbaar accountant optredende registeraccountant. Wanneer aan een medewerker de bevoegdheid is gegeven te tekenen met of onder de gemeenschappelijke naam, is immers sprake van optreden onder gemeenschappelijke naam. Uit het verweer en de door betrokkenen overgelegde stukken blijkt dat betrokkene als registeraccountant optreedt onder gemeenschappelijke naam, te weten XYZ Accountants Belastingadviseurs. Artikel 26 lid 1 GBR-1994 is dus van toepassing. Voorts is gebleken dat O zelfstandig voor XYZ tekeningsbevoegd is uit hoofde van zijn functie in dienst van XYZ. Bij de stukken bevinden zich brieven van XYZ welke door O zijn ondertekend. Vaststaat dat O geen registeraccountant is en geen lid is van een door het bestuur van het NIVRA erkende beroepsorganisatie. In het licht van de zojuist

geciteerde toelichting bij de nadere voorschriften, die op dit punt een juiste weergave is van de geest van artikel 26, oordeelt de raad dat betrokkene, evenals overigens de andere registeraccountants die aan XYZ verbonden zijn, handelt in strijd met artikel 26 GBR-1994. Deze overwegingen brengen mee dat dit klachtonderdeel gegrond dient te worden verklaard. Op grond van artikel 26 lid 3 GBR-1994 draagt de registeraccountant medeverantwoordelijkheid voor de grondslagen van de arbeid van degene met wie hij onder gemeenschappelijke naam optreedt. Zoals hiervoor overwogen, treedt betrokkene onder meer met belastingadviseurs onder gemeenschappelijke naam op. Dit brengt mee dat betrokkene de medeverantwoordelijkheid draagt voor de grondslagen van hun arbeid. Een redelijke uitleg van de desbetreffende bepaling brengt naar het oordeel van de raad mee dat deze beperkte medeverantwoordelijkheid ook geldt voor het werk van O hoewel deze geen lid is van een beroepsorganisatie, omdat deze zelfstandig optreedt namens XYZ. De verantwoordelijkheid van de registeraccountant op grond van artikel 26 lid 3 GBR-1994 houdt niet in dat hij de vaktechnische verantwoordelijkheid draagt voor het werk van degene met wie hij onder gemeenschappelijke naam optreedt. Tot de medeverantwoordelijkheid voor de grondslagen van diens arbeid behoort echter wel de zorg voor de opzet en juiste toepassing van een adequaat systeem van kwaliteitsbewaking op het werk van de andere vrijeberoepsbeoefenaar. De bezwaren van klagster tegen de arbeid van O zijn door klagster weergegeven in haar brief aan de leiding van de maatschap. Overwogen wordt dat de in die brief vermelde bezwaren zijn aan te merken als detailkritiek op de door O verrichte werkzaamheden. Zij betreffen niet de grondslagen van de arbeid van O. Dit brengt mee dat dit klachtonderdeel ongegrond dient te worden verklaard. Ten aanzien van het niet reageren op correspondentie stelt de raad vast dat de brief van 20 december 2002 pas is beantwoord nadat klagster bij de raad haar klacht had ingediend, te weten op 6 maart 2003. Nu betrokkene lid is van de maatschap en de brief zich richt tot de maatschap acht de raad betrokkene als maat medeverantwoordelijk voor het lang onbeantwoord laten van die brief. Gelet op de aard en de inhoud ervan acht de raad de late beantwoording tuchtrechtelijk laakbaar. Dit klachtonderdeel is derhalve gegrond. De Raad van Tucht legt de maatregel van schriftelijke waarschuwing op voor de gegrond verklaarde onderdelen ■

## **Annotatie bij JT 2005-12**

In deze uitspraak komen de Nadere voorschriften ex artikel 26 lid 1 GBR aan de orde. Dat gebeurt niet vaak, en daarom is het goed dat de aandacht wordt gevestigd op een aspect dat niet tot de parate kennis van elke accountant zal behoren. De boodschap is: men kan geen tekeningsbevoegdheid geven aan een beoefenaar van een ander beroep die geen lid is van een door het bestuur erkende beroepsorganisatie, ook al is die beroepsbeoefenaar in dienstbetrekking en dus geen lid van de maatschap. Overigens bevat de uitspraak nog een element, dat in bijgaande samenvatting niet naar voren is gebracht. Het verschil tussen het briefpapier van XYZ Accountants en XYZ Belastingadviseurs was zo gering en onduidelijk dat de tuchtrechter concludeerde dat zij allen optreden onder gemeenschappelijke naam. Ook dit aspect zal in menige bestuurskamer aandacht verdienen.

Hans Blokdijk