

UITSPRAAK van **3 december 2021** op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 19 april 2021 ontvangen klacht met nummer **21/645 Wtra AK** van

X

wonende te [plaats1]

K L A G E R

advocaat: mr. A. Hurenkamp

t e g e n

Y MSc RA

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

B E T R O K K E N E

advocaat: mr. M.A. van der Pool te Amsterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 1 oktober 2021. Klager is verschenen, bijgestaan door zijn advocaat en [A]. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door zijn advocaat.

2. De uitspraak samengevat

[BV1] is failliet gegaan. De curator heeft aan betrokkene opgedragen om een vergelijking te maken van de voorraad per datum van het faillissement ([datum]) en per 27 september 2019, omdat er aanwijzingen waren dat er vlak voor het faillissement voorraden zijn verdwenen. Betrokkene heeft zijn bevindingen vastgelegd in een rapportage van 15 december 2019. Volgens klager heeft betrokkene zich bij het uitvoeren van zijn opdracht niet gehouden aan de relevante voorschriften. Ook meent hij dat betrokkene fragmentarisch onderzoek heeft gedaan. De Accountantskamer verklaart de klacht ongegrond, omdat betrokkene bij de uitvoering van de opdracht geen van de fundamentele beginselen van artikel 2 van de VGBA heeft geschonden.

3. De feiten

- 3.1. Betrokkene is sinds [datum] ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Hij werkt bij [BV2]. in [plaats2].
- 3.2. Klager is (indirect) bestuurder geweest van [BV1], gevestigd in [plaats3]. [BV1] is op [datum] failliet verklaard met benoeming van mr. [B] tot curator. De financiële administratie van [BV1] werd verzorgd door [accountantskantoor1].
- 3.3. Onder meer de voorraad van [BV1] is in opdracht van [bank1] op 29 oktober 2019 door het [taxatiebureau1] getaxeerd. Volgens [taxatiebureau1] bestaat de voorraad hoofdzakelijk uit verschillende partijen hardhout. Rekening houdend met het eigendomsvoorbehoud van een leverancier, heeft [taxatiebureau1] de liquidatiewaarde van de voorraad hout vastgesteld op een bedrag van € 135.000 en de onderhandse verkoopwaarde bij gelijkblijvende bestemming en gebruik op € 230.000.
- 3.4. De curator heeft de voorraadlijst zoals opgenomen in het taxatieverslag van [taxatiebureau1] vergeleken met de auditfiles die hij had ontvangen van [accountantskantoor1]. Daartussen zat een significant verschil. Klager heeft geweigerd daarover een verklaring aan de curator af te leggen. Klager werkte daardoor volgens de curator onvoldoende mee aan het verstrekken van de nodige informatie. Op verzoek van de rechter-commissaris in faillissementen heeft de rechtbank de gijzeling van klager bevolen (beschikking van 19 november 2019). De gijzeling is vervolgens nog verlengd (beschikkingen van 11 december 2019 en 24 december 2019) en uiteindelijk opgeheven per 29 januari 2020.
- 3.5. De curator heeft aan betrokkene opdracht gegeven om een analyse te maken van de voorraadadministratie. Om die analyse te kunnen maken, heeft betrokkene op 12 december 2019 een computerbestand veiliggesteld met daarin een 'dump' van de voorraad per 27 september 2019. Dat bestand heeft betrokkene vergeleken met de voorraadlijst uit het computersysteem van [BV1] op de datum van het faillissement. Betrokkene had daarnaast de beschikking over een orderoverzicht, auditfiles over de voorgaande drie boekjaren en een openstaande debiteurenlijst per 13 november 2019.
- 3.6. Betrokkene heeft zijn voorlopige bevindingen neergelegd in het conceptrapport van 12 december 2019. Hij schrijft daarin dat [BV1] een voorraadlocatie had met de omschrijving [C] en dat die locatie per datum faillissement is verdwenen. Op de post [C] was op 27 september 2019 366,27 m³ hout geboekt met een waarde van € 393.711 waarvan een bedrag van € 386.254 betrekking heeft op [BV3]. Per datum faillissement had [BV1] geen vorderingen op [BV3].
- 3.7. Het conceptrapport is tijdens een overleg op 14 december 2019 besproken in aanwezigheid van de curator, de vrouw van klager, de advocaat van klager, de heer [D] (accountant bij [accountantskantoor1]), de heer [E] (medewerker van [BV1]) en betrokkene. Klager was vanwege zijn gijzeling niet aanwezig. Tijdens het overleg is gebleken dat de locatie [C] niet zichtbaar was in het administratiesysteem. Navraag bij de externe systeembeheerder (webdesignbedrijf) leerde dat klager om verwijdering had verzocht met zijn e-mailbericht van 17 oktober 2019.
- 3.8. Betrokkene heeft zijn bevindingen in het conceptrapport van 12 december 2019

aangevuld in zijn rapport van 15 december 2019 (kenmerk 20191212). Doordat [webdesignbedrijf] het administratiesysteem weer toegankelijk had gemaakt, heeft betrokkene de logbestanden kunnen raadplegen. Daarover schrijft betrokkene in het rapport van 15 december 2019:

Uit de logfiles blijkt dat de bundels die aan de betreffende bovenstaande orders gekoppeld waren op 1 oktober door de bestuurder zijn gemuteerd naar een status "Bundel definitief verwijderd" of "Bundel onzichtbaar".

Ook schrijft hij:

Wij zullen komende periode nadere werkzaamheden verrichten ten aanzien van de inkoop over de afgelopen jaren. Daarnaast zullen wij trachten een reconstructie van het verloop van de voorraad op te stellen. Hiervoor hebben wij nadere (historische) informatie nodig waar wij vooralsnog niet over beschikken, maar die eventueel door [accountantskantoor1] kan worden aangeleverd.

3.9. Betrokkene heeft op 22 januari 2020 een tweede rapport uitgebracht, in aanvulling op het rapport van 15 december 2019.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klager gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels. Klager verwijt betrokkene het volgende:

- a. Betrokkene heeft zich bij het opstellen van het rapport van 15 december 2019 niet gehouden aan de Standaard 4400N 'Overige opdrachten';
- b. betrokkene is niet gekwalificeerd om een financieel forensisch onderzoek te doen, omdat hij niet staat ingeschreven bij het Nederlands Financieel Forensisch Instituut (NFFI);
- c. het onderzoek voldoet niet aan de eisen waaraan een financieel forensisch onderzoek volgens het NFFI en het Nederlands Register Gerechtelijk Deskundigen (NRDG) moet voldoen, in welk laatstgenoemd register betrokkene ook niet voorkomt;
- d. Betrokkene heeft het onderzoek fragmentarisch uitgevoerd.

5. De beoordeling

5.1. Klager heeft pas op de zitting naar voren gebracht dat betrokkene in zijn rapport van 15 december 2020 geen onderzoeksvraag heeft opgenomen en dat hij geen hoor en wederhoor heeft toegepast. De Accountantskamer zal deze klachtonderdelen in verband met de goede tuchtprocesorde niet beoordelen, omdat betrokkene vanwege het late moment (tijdens de zitting) waarop deze klachtonderdelen naar voren zijn gebracht, geen gelegenheid heeft gehad om zijn verweer daartegen voor te bereiden. Bovendien valt niet in te zien waarom klager zijn klacht op dit punt niet eerder heeft aangevuld of uitgebreid.

Klachtonderdeel a: Betrokkene heeft zich bij het opstellen van het rapport van 15 december 2019 niet gehouden aan de Standaard 4400N 'Overige opdrachten'.

Klachtonderdeel d: Betrokkene heeft het onderzoek fragmentarisch uitgevoerd.

5.2. De Accountantskamer neemt beide klachtonderdelen samen, omdat ze deels

samenhangen. Beide klachtonderdelen zijn ongegrond. Dat berust op het volgende.

5.3. Klager heeft de opdracht van betrokkene, die heeft geleid tot het opstellen van het rapport van 15 december 2019, getypeerd als een overige opdracht. Uit het klaagschrift volgt dat klager in het bijzonder Standaard 4400N op het oog heeft: Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Volgens klager voldoet het rapport echter niet aan alle bepalingen van deze Standaard. Zo is de Standaard door betrokkene niet in zijn rapport genoemd.

5.4. De Accountantskamer stelt voorop dat van klager mag worden verwacht dat hij voldoende feiten en omstandigheden stelt en onderbouwt die tot het oordeel kunnen leiden dat Standaard 4400N op de opdracht van betrokkene van toepassing is. Betrokkene heeft de toepasselijkheid van die Standaard immers gemotiveerd bestreden, om welke reden hij de Standaard niet in zijn rapport heeft genoemd. De onderbouwing van zijn stelling dat de Standaard toepasselijk is, heeft klager niet in het klaagschrift en, ondanks een daartoe strekkende vraag, ook ter zitting niet gegeven. Het verwijt dat betrokkene de Standaard in zijn rapport niet heeft genoemd en ook andere bepalingen uit deze Standaard niet heeft nageleefd (overigens zonder te vermelden welke bepalingen dat zouden zijn), kan wegens de ontbrekende onderbouwing ervan niet slagen.

5.5. Tijdens de zitting heeft klager gesteld dat betrokkene ten onrechte niet heeft geconcludeerd dat uit het door hem verrichte onderzoek geen onrechtmatigheden zijn komen vast te staan. De Accountantskamer vat deze stelling op als een concrete invulling van het klachtonderdeel dat betrokkene het onderzoek fragmentarisch heeft uitgevoerd. Klager heeft daaraan zelf geen concrete invulling gegeven. De stelling is naar het oordeel van de Accountantskamer onjuist, omdat de betrokkene niet was gevraagd om te onderzoeken of sprake was van onrechtmatigheden, maar alleen om de administratie van de voorraad op de positie [C] te analyseren. Betrokkene heeft daarover, overeenkomstig zijn opdracht, zijn feitelijke bevindingen gerapporteerd. De stelling van klager dat betrokkene fragmentarisch te werk is gegaan in die zin dat hij niet de (in de ogen van klager) juiste conclusie heeft getrokken, staat ten minste op gespannen voet met zijn stelling dat sprake is van een opdracht waarop 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 onderhavige object in zijn totaliteit.

5.6. De Accountantskamer kan betrokkene volgen in zijn stelling dat het gaat om een opdracht waarop Standaard 4400N niet van toepassing is. Het gaat om een persoonsgericht onderzoek, althans een onderzoek met persoonsgerichte aspecten waarop het toetsingskader van een persoonsgericht onderzoek met de nodige aanpassingen (*mutatis mutandis*¹) van toepassing is.

5.7. Betrokkene had de opdracht om de administratie van [BV1] op een specifiek onderdeel te analyseren. Hoewel het object van onderzoek de administratie betrof, was de betrokkenheid van de (indirect) bestuurder van [BV1], zijnde klager, bij die administratie en daarmee bij het onderzoek van betrokkene zodanig direct en intensief, dat het onderzoek onvermijdelijk zijn positie kan raken en op hem negatief kan terugslaan². Temeer omdat betrokkene in zijn rapport de e-mail van klager aan de systeembeheerder van 17 oktober 2019 heeft opgenomen, waarin

¹ aldus: ECLI:NL:CBB:2020:201, rov. 3.3

² ECLI:NL:CBB:2014:69, rov. 3.3.2

betrokkene heeft geschreven: *Kun je per direct in de voorraad (...) tablad (...), [C], (...) verwijderen. Er staat geen voorraad in. Kun je ook Alle Back ups niet meer tonen bij inlog systeem? Kun je ze omleiden dat jij deze ontvangt of zo? Ik heb eea reeds opgeslagen.* Daarmee legt het rapport een verband tussen de voorraadadministratie en het handelen van betrokkene.

5.8. Handreiking 1112 Persoonsgerichte onderzoeken sluit in paragraaf 2.2.2 de toepasselijkheid van de tot 1 januari 2018 geldende Standaard 4400 uit en betrokkene heeft daarom redelijkerwijs mogen aannemen dat (ook) Standaard 4400N niet op de onderhavige opdracht van toepassing is. Het verwijt van klager slaagt ook om deze reden niet.

5.9. De Accountantskamer merkt in dit verband op dat Handreiking 1112 niet is aangepast aan Standaard 4400N die Standaard 4400 per 1 januari 2018 heeft vervangen. Handreiking 1112 verwijst in paragraaf 2.2.2 naar Standaard 4400 en bevat – bijvoorbeeld – de zinsnede dat de accountant op grond van paragraaf 9 van Standaard 4400 de verplichting heeft overeenstemming over de werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht te bereiken met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport van feitelijke bevindingen zullen ontvangen. Standaard 4400N kent, anders dan Standaard 4400, het begrip belanghebbenden niet. Wel kent Standaard 4400N het begrip beoogde gebruikers, maar dat valt niet noodzakelijkerwijs samen met het begrip belanghebbenden, al ligt het niet voor de hand om aan te nemen dat met het begrip beoogde gebruikers een wijziging van de Standaard is beoogd.

Klachtonderdeel b: betrokkene is niet gekwalificeerd om een financieel forensisch onderzoek te doen, omdat hij niet staat ingeschreven bij het Nederlands Financieel Forensisch Instituut (NFFI). Klachtonderdeel c: het onderzoek voldoet niet aan de eisen waaraan een financieel forensisch onderzoek volgens het NFFI en het Nederlands Register Gerechtig Deskundigen (NRDG) moet voldoen, in welk laatstgenoemd register betrokkene ook niet voorkomt.

5.10. De Accountantskamer bespreekt beide klachtonderdelen tezamen vanwege hun onderlinge samenhang.

5.11. De Accountantskamer overweegt dat de accountant gebonden is aan de eigen beroeps- en gedragsregels, zoals deze zijn neergelegd in onder meer de VGBA en dat het onderzoek en het daarop gebaseerde rapport van betrokkene daaraan moeten worden getoetst. Klager heeft, ook desgevraagd ter zitting, niet onderbouwd dat een inschrijving bij het NFFI en/of het NRDG noodzakelijk is om als accountant een forensisch onderzoek te mogen verrichten en dat betrokkene gehouden was (ook) de protocollen en richtlijnen van het NFFI en/of het NRDG te volgen. Hierbij tekent de Accountantskamer aan dat betrokkene op goede gronden heeft bestreden dat het om een forensisch onderzoek gaat, omdat betrokkene geen opdracht had een uitspraak te doen over de rechtmatigheid van de mutaties in de voorraad. Beide klachtonderdelen zijn ongegrond.

6. De conclusie.

De klacht zal ongegrond worden verklaard.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht ongegrond.

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. A.A.A.M. Schreuder en mr. E.W. Akkerman (rechterlijke leden) en drs. W.J. Schoonderbeek RA en C.M. Verdiesen AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 3 december 2021.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.