

**ACCOUNTANTSKAMER**

Beslissing in de zaak onder nummer van: 10/1377 Wtra AK

**ACCOUNTANTSKAMER**

**BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtspraak accountants van 17 januari 2011  
in de zaak met nummer 10/1377Wtra AK van**

**X**,  
registeraccountant,  
wonende te [woonplaats],  
**KLAGER**,  
gemachtigde M.J.M.M. Geilen RA,

t e g e n

**Y**,  
registeraccountant,  
kantoorhoudende te (plaats),  
**BETROKKE****N**E,  
gemachtigde mr. A.J. Raat.

## **1. Het verloop van de procedure**

1.1 De Accountantskamer heeft kennis genomen van de volgende in de zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken:

- het op 17 augustus 2010 ingekomen klaagschrift, gedateerd 13 augustus 2010, met bijlagen, en
- het op 1 oktober 2010 ingekomen verweerschrift, gedateerd 30 september 2010, met bijlagen.

1.2 De klacht is behandeld ter zitting van de Accountantskamer van 18 oktober 2010. Betrokkene is verschenen, bijgestaan door mr. A.J. Raat, advocaat te Amsterdam. Klager is in persoon verschenen, bijgestaan door M.J.M.M. Geilen RA, kantoorhoudende te Geleen.

1.3 Partijen hebben op deze zitting hun standpunten doen toelichten, onderscheidenlijk toegelicht en geantwoord op vragen van de Accountantskamer. De gemachtigde van betrokkene heeft daarbij het woord gevoerd aan de hand van een pleitnota, de gemachtigde van klager heeft het woord gevoerd aan de hand van een pleitnotitie.

## **2. De vaststaande feiten**

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkene is als partner verbonden aan de vestiging te (plaats) van N.V.1 Hij verricht vanaf november 2009 werkzaamheden voor Holding1 en Beheer1 (hierna gezamenlijk aangeduid als B.V.1).

2.2 B.V.1 is een te (plaats) gevestigde onderneming die zich voornamelijk bezig houdt met handel in onderdelen voor garagedeuren.

2.3 Klager is in de periode van 2006 tot 31 januari 2009 werkzaam geweest voor B.V.1 in de functie van algemeen directeur. Klager had in de periode 30 mei 2006 tot en met 4 januari 2008 via Beheer2 62,5% van de aandelen in Topholding1 en was daarmee indirect aandeelhouder in B.V.1. Tot zijn aantreden als algemeen directeur was klager extern accountant van B.V.1.

2.4 In de jaarrekening 2007 van B.V.1 is onder "vorderingen op participanten" een rekening-courant vordering op klager opgenomen van € 80.385,00 per 31 december 2007, terwijl uit de vergelijkende cijfers blijkt dat de vordering ultimo 2006 € 29.075,00 beliep. Deze jaarrekening is gecontroleerd door een kantoorgenoot van betrokkene, welke controlewerkzaamheden zijn verricht in de periode van september 2008 tot en met 19 december 2008. Betrokkenes kantoorgenoot heeft op 21 januari 2009 een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2007 afgegeven.

2.5 Klager is met B.V.1 in meerdere gerechtelijke procedures verwickeld. Eén daarvan heeft (mede) betrekking op de terugbetaling van voormelde vordering van B.V.1 in rekening-courant op klager.

2.6 Vanwege een door een ex-werknemer van B.V.1 tegen de kantoorgenoot van betrokkene ingediende klacht bij de Accountantskamer heeft die kantoorgenoot zijn werkzaamheden als (externe) accountant van B.V.1 eind november 2009 overgedragen aan betrokkene.

2.7 Bij brief van 9 februari 2010 heeft betrokkene aan B.V.1 gerapporteerd ten aanzien van de daarbij als volgt omschreven opdracht van B.V.1:

“In het kader van deze procedure [*de in 2.5 aangeduide procedure, ack*] heeft u ons verzocht aan te geven welke werkzaamheden wij hebben verricht met betrekking tot deze rekening-courant vordering bij de controle van de jaarrekening 2007. Deze brief bevat de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden en de uitkomsten daarvan.”

2.8 Voorts is in deze brief onder meer het volgende opgenomen:

**“Aard en reikwijdte van de verrichte werkzaamheden:**

(...) Dit rapport is opgesteld overeenkomstig Standaard 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

**Verrichte werkzaamheden:**

**Als onderdeel van de controle van de jaarrekening 2007 hebben wij de balanspost kortlopende vorderingen onderzocht. Hierbij bleek een vordering in rekening courant op de heer X ten bedrage van € 80.385.**

Met betrekking tot de vordering in rekening courant hebben wij de volgende werkzaamheden verricht:

- **Wij hebben medio september 2008 een saldobevestiging gevraagd aan de heer X;**
- **Wij zijn nagegaan of rente is berekend over de rekening-courant vordering en of het rentepercentage en de berekeningssystematiek consistent zijn toegepast;**
- **Wij zijn aan de hand van het grootboek nagegaan wat de belangrijkste samenstellende delen waren van de rekening-courant vordering;**
- **We hebben gevraagd naar een rekening-courant of leningsovereenkomst met betrekking tot de rekening-courant vordering.**

**Uitkomsten van verrichte werkzaamheden:**

- Wij hebben vastgesteld dat de rekening-courant vordering ten bedrage van € 80.385 zoals deze is opgenomen in de jaarrekening 2007 van International1 in overeenstemming is met de door dhr. X voor akkoord getekende saldobevestiging. Deze saldobevestiging is niet gedateerd en deze hebben wij op 19 december 2008 in ons dossier opgenomen;
- Wij hebben vastgesteld dat er een rente is berekend van 4,5 % over het gemiddelde saldo van de rekening-courant vordering en dat het rentepercentage consistent is met voorgaand boekjaar;
- Op basis van de boekingen in het grootboek van International1 over 2007 hebben wij de volgende specificatie van de vordering in rekening-courant ultimo 2007 op de heer X opgesteld:  
Betaling ten behoeve van storting aandelenkapitaal Beheer2

€ 18.000

Nota's Adelmeier Hoyng

34.925

Nota's Deloitte

23.544

Overige

1.028

Rente

2.888

80.385

Deze specificatie was ook opgenomen in de door de heer X ondertekende saldobevestiging.

- Wij hebben geen rekening-courant of leningsovereenkomst ontvangen. Naar wij begrepen bestonden die niet.

Wij hebben onze werkzaamheden met betrekking tot de vordering in rekening-courant uitgevoerd in september en december 2008. Wij hebben geen andere werkzaamheden verricht met betrekking tot de vordering in rekening-courant op de heer X omdat de uitkomsten van bovenstaande werkzaamheden, en in het bijzonder de positieve saldo bevestiging door de heer X, voldoende waren voor onze controle van de jaarrekening over 2007.”

2.9 Op het rekening-courant overzicht dat als ‘saldobevestiging’ is gebruikt voor de jaarrekening 2007 staat wel de handtekening van klager, maar daarop is niet de naam van klager vermeld en ook niet de woorden “voor akkoord” of woorden van gelijke strekking. Evenmin is vermeld of het saldo verschuldigd is of te vorderen.

2.10 Betrokkene heeft B.V.1 voorafgaand aan het uitbrengen van het rapport toestemming verleend dat in te brengen in de gerechtelijke procedures met klager. In de brief zelf is vermeld dat de rapportage uitsluitend bedoeld is voor intern gebruik door B.V.1 en niet aan derden mag worden verstrekt. Op vragen van klager heeft betrokkene niet meegedeeld of en zo ja ten behoeve van wie hij toestemming heeft verleend het rapport te verstrekken.

### 3. De klacht

3.1 Klager verwijt betrokkene dat hij heeft gehandeld in strijd met de door hem in acht te nemen eisen van integriteit, onafhankelijkheid en zorgvuldigheid als bedoeld in de Verordening Gedragscode (VGC), alsmede dat het rapport van 9 februari 2010 in strijd is met de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (hierna NV COS). Klager concretiseert zijn klacht aldus dat betrokkene:

- in het rapport in strijd met de waarheid heeft vermeld dat klager de saldobestorting van een vordering in rekening-courant voor akkoord heeft getekend;
- een saldobestorting in strijd met NV COS 500 niet rechtstreeks aan klager heeft gevraagd;
- heeft toegestaan dat het rapport werd ingebracht in een procedure en
- geen kennis heeft genomen van de procedure met betrekking tot de rekening-courant vordering.

3.2 Voorts is door klager gesteld dat er sprake is van valsheid in geschrifte.

3.3 Door betrokkene wordt verweer gevoerd. Op klacht en verweer wordt hierna voor zover relevant ingegaan.

#### **4. Beoordeling**

4.1 Op grond van artikel 33 Wet op de Registeraccountants (hierna: Wet RA) is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet RA bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 De Accountantskamer stelt voorop dat in een tuchtprocedure als de onderhavige het in beginsel aan klager is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van gemotiveerde betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de registeraccountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.3 De klacht, zoals hiervoor onder rechtsoverweging 3.1 verwoord, heeft betrekking op werkzaamheden van betrokkene in het kader van een bijzondere opdracht, waarbij betrokkene in de in het rapport opgenomen opdrachtbevestiging heeft aangegeven te werk zullen te gaan volgens het krachtens artikel A-130.7 van de VGC bepaalde onder nummer 4400 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS 4400), inzake opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

4.4 Nog afgezien van de vraag of NV COS 4400 in een geval als het onderhavige de toepasselijke standaard is, het algemene uitgangspunt blijft dat voldaan dient te worden aan de in artikel A-100.4 sub a. tot en met e. van de VGC genoemde fundamentele beginselen, waaronder dat van zorgvuldigheid. Voorts geldt dat, ook indien dient te worden aangenomen dat betrokkene het bijzondere belang van B.V.1 vertegenwoordigde (de Accountantskamer merkt op dat zulks niet expliciet in de rapportage is vermeld), bij het verlenen van dergelijke overeengekomen specifieke werkzaamheden de eis van objectiviteit (artikel A-100.4 onder b. VGC) onverkort van kracht blijft (zie punt 7. van NV COS 4400).

4.5 De Accountantskamer is van oordeel dat zulks temeer geldt, indien de werkzaamheid het opstellen van een rapport betreft, waarvan de betrokken accountant weet dat het in een gerechtelijke procedure zal worden gebruikt ter onderbouwing van een standpunt van (één der) partijen. Betrokkene heeft niet alleen het belang van zijn opdrachtgever/cliënt maar ook het algemeen belang te dienen (art. A-100.1). Dat brengt met zich dat, gelet op de toegevoegde waarde die in het maatschappelijke verkeer aan een accountantsrapport in een gerechtelijke procedure wordt toegekend, en het algemene belang dat rechtspraak op objectieve waarheidsvinding berust, de betrokken accountant ervoor dient zorg te dragen dat zijn rapportage deze waarheidsvinding niet belemmert, doordat deze te eenzijdig is toegespitst op het standpunt/belang van de opdrachtgever/cliënt.

4.6 De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene bij het opstellen van zijn rapport onvoldoende het beginsel van zorgvuldigheid in acht heeft genomen en dat hij voorts in strijd met de voorgaande rechtsoverweging onvoldoende waarborgen heeft getroffen om te voorkomen dat de waarheidsvinding door de rechter werd/wordt belemmerd. De Accountantskamer overweegt daartoe het navolgende.

4.7 Betrokkene heeft in zijn rapport een beschrijving gegeven van de in het kader van de controle van de jaarrekening verrichte werkzaamheden en de uit die werkzaamheden destijds getrokken conclusies. In zijn rapportage is echter gebrekkig onderscheid gemaakt tussen de werkzaamheden destijds en de bevindingen bij de uitvoering van deze specifieke opdracht. Het meest in het oog springend is dit op het punt waarvoor de verklaring in rechte zou worden geproduceerd, namelijk de vraag of klager inderdaad ten aanzien van de rekening-courant de verschuldigdheid van het saldo heeft bevestigd door deze 'voor akkoord' te tekenen. Door in het rapport van 9 februari 2010 als uitkomst van de verrichte werkzaamheden te vermelden dat klager de saldobevestiging voor akkoord had getekend, trekt betrokkene een conclusie die niet uit het beoordeelde controledossier valt af te leiden. Gebleken is immers dat klager wel zijn handtekening heeft gezet onder het rekening-courant overzicht, maar dat op dit stuk geen datum en plaats van ondertekening is vermeld, de naam van de ondertekenaar ontbreekt, terwijl evenmin is vermeld dat de ondertekenaar akkoord is met het overzicht. Ook is niet vermeld of het eindbedrag te vorderen of te ontvangen is. Van deze ontbrekende feitelikheden heeft betrokkene in zijn rapportage geen melding gemaakt.

4.8 In het licht van het doel van zijn rapportage had betrokkene dan ook naar het oordeel van de Accountantskamer niet kunnen volstaan met het weergeven van de conclusies die destijds bij de uitvoering van de controle van de jaarrekening 2007 zijn getrokken. Die conclusies waren destijds getrokken in het kader van de controle van de getrouwheid van de jaarrekening 2007 als geheel (en met de daarbij geldende materialiteit) en niet in het kader van de controle op de juistheid van een individuele post, zoals de juistheid van de opgenomen vordering in rekening-courant op klager. Nu betrokkene toestemming had gegeven om zijn rapportage in te brengen in de lopende procedure tussen partijen had hij meer distantie aan de dag moeten leggen en moeten nagaan of de destijds in het kader van de controle van de jaarrekening getrokken conclusies bij nadere beschouwing toereikend waren onderbouwd voor een oordeelsvorming over de juistheid van de vordering in rekening-courant op klager en in het bijzonder ten aanzien van de bevinding dat de vordering in overeenstemming was met een door klager 'voor akkoord getekende saldobevestiging'. Hij had zijn woorden zorgvuldiger dienen te kiezen en vollediger moeten zijn in de door hem gegeven feitelikheden. Daarbij was het ook op zijn plaats geweest te vermelden dat de 'saldobevestiging' niet rechtstreeks door be-

trokkene bij klager was opgevraagd en van klager was ontvangen, maar dat dit is geschied bij/via de controller van B.V.1 in het kader van een lijst van nog te geven informatie/aan te leveren bescheiden.

4.9 De formulering van het onderhavige rapport leidt ertoe dat een derde de onjuiste conclusie kan trekken dat de betrokkene op basis van het onderzochte controledossier heeft geconstateerd dat klager desgevraagd heeft bevestigd dat hij akkoord is met de litigieuze bevestiging van het saldo van de vordering in rekening-courant.

4.10 Dat de controlerend accountant in het kader van de controle van de jaarrekening 2007 met het onderhavige stuk, gezien tegen de achtergrond van de grootte van de post en het totaal van de jaarrekening, wel genoeg heeft genomen en niet meer zekerheid heeft verkregen, doet niets aan het voorgaande af.

4.11 Betrokkene heeft nog gesteld er bewust voor te hebben gekozen geen kennis te nemen van de stukken betrekking hebbende op de gerechtelijke procedure tussen zijn opdrachtgever en klager teneinde zijn onafhankelijkheid niet in gevaar te brengen. Dit kan hem echter niet vrij pleiten, integendeel. Hij heeft daarmee het risico genomen dat zijn rapport de - in het licht van die procedure vereiste - nuance zou missen en dat valt hem eveneens te verwijten. Het lag immers op zijn weg om zich te vergewissen van het standpunt van de tegenpartij van zijn opdrachtgever en in het kader van de discussie tussen zijn opdrachtgever en klager zijn rapport met de benodigde zorgvuldigheid op te maken.

4.12 Klager stelt dat betrokkene een saldobestemming in strijd met NV COS 500 niet rechtstreeks aan klager heeft gevraagd. Nog afgezien van de omstandigheid dat de vordering in rekening-courant op klager in het kader van de jaarrekening als geheel van een beperkt materieel belang was, is de controle van de jaarrekening 2007 uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een andere accountant dan betrokkene, terwijl het rapport van betrokkene behoudens het hiervoor gestelde in 4.9 geen betrekking heeft op het vragen van zekerheid, zodat dit onderdeel van de klacht al om die reden geen doel treft.

4.13 Klager formuleert als onderdeel van de klacht tevens dat betrokkene toestemming heeft gegeven om het rapport in te brengen in een gerechtelijke procedure. Dat verwijt is gestoeld op de stelling dat die toestemming niet gegeven had mogen worden om reden dat de in het rapport neergelegde bevindingen door derden onjuist zouden kunnen interpreteren. Nu daarover al afzonderlijk is geklaagd en die klacht, zoals overwogen, gegrond is bevonden, komt dit klachtonderdeel in zoverre geen zelfstandige betekenis toe.

4.14 Het komt de Accountantskamer daarbij wel voor dat betrokkene zorgvuldiger gehandeld zou hebben door in het rapport te vermelden dat hij al toestemming had verleend om het rapport aan derden te vertrekken. De enkele vermelding van een standaardzin dat de rapportage voor opdrachtgever is bestemd en niet aan derden mag worden verstrekt zonder de uitdrukkelijke toestemming van betrokkene, doet tegen de achtergrond van de reeds gegeven toestemming geen recht aan de werkelijkheid. Dit klemmt temeer nu het kantoor van betrokkene geweigerd heeft mededelingen aan klager te doen aangaande de vraag of er toestemming was verleend het rapport aan derden te verstrekken. Deze onzorgvuldigheid acht de Accountantskamer echter niet van dien

aard dat geoordeeld zou moeten worden dat betrokkene daarmee tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.15 Wat hiervoor in 4.6 tot en met 4.9 en in 4.11 is overwogen, moet worden aangemerkt als een schending van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid als bedoeld in artikel A-100.4 onder c. en nader omschreven in hoofdstuk A-130 van de VGC. De klacht als verwoord in het eerste en het vierde gedachtestreepje van rechtsoverweging 3.1 dient dan ook gegrond te worden verklaard.

4.16 Voorts is door klager gesteld dat betrokkene zich schuldig zou hebben gemaakt aan valsheid in geschrifte. Gezien het verweer van betrokkene ter zake is door klager onvoldoende met feiten onderbouwd dat sprake is van dergelijk laakbaar gedrag. Voor zover de klacht hierop betrekking heeft, dient deze ongegrond te worden verklaard.

4.17 Bij de beslissing omtrent het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel houdt de Accountantskamer rekening met de aard en de ernst van het verzuim van betrokkene, de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan en het gegeven dat betrokkene niet eerder met grond tuchtrechtelijk is aangesproken. De Accountantskamer acht in deze zaak de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene, hoewel hij zich bewust was van het karakter en het doel van zijn werkzaamheden desondanks onvoldoende zorgvuldig is geweest. Anderzijds is meegewogen dat betrokkene er blijk van heeft gegeven de bedreiging dat hij één of meer van de fundamentele beginselen niet of niet volledig zou naleven in deze zaak wel heeft onderkend.

4.18 Aan het schriftelijkheidsvereiste van de waarschuwing wordt voldaan door de opneming ervan in het dictum van deze uitspraak. Zodra deze uitspraak onherroepelijk geworden is en de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd dienen de AFM, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA ingevolge artikel 9, tweede lid juncto 47 Wtra, er voor zorg te dragen dat de opgelegde maatregel in het register wordt opgenomen, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven.

4.19 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht voor zover weergegeven in het eerste en het vierde gedachtestreepje van rechtsoverweging 3.1 gegrond;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt ter zake de maatregel op van **waarschuwing**;
- verstaat dat de AFM, de voorzitter van het NIVRA dan wel de voorzitter van de NOvAA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak en de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in het register, voor zover



betrokkene daarin is of was ingeschreven.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mrs. E.F. Smeele en E.A. Maan (rechterlijke leden), en S.L.J. Graafsma RA en P. van de Streek AA (accountantsleden) en in het openbaar uitgesproken op 17 januari 2011 in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

Deze uitspraak is naar partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

Ingevolge de artikelen 43 Wtra en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 kunnen klager, betrokkene dan wel kan de voorzitter van het NIVRA tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een ondertekend beroepschrift, dat de gronden van het beroep dient te bevatten, bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te 's-Gravenhage