

De accountant als gerechtelijk-deskundige

Henk den Boer

SAMENVATTING De accountant die gevraagd wordt op te treden als gerechtelijk-deskundige, ziet zich geconfronteerd met de vraag met welke (gedrags-)regels hij rekening moet houden, naast de 'leidraad voor deskundigen in civiele zaken' die door de Rechtbank of het Gerechtshof aan hem of haar wordt uitgereikt.

In dit artikel wordt systematisch nagegaan welke regels in zo'n situatie gelden.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De rechter in Nederland doet regelmatig een beroep op deskundigen van andere vakgebieden dan dat van de rechter. Voor het financiële vakgebied wil de rechter nog wel eens een beroep doen op een accountant. De aarzeling bij accountants wordt echter steeds groter, mede door onduidelijkheid over de vanuit de accountancy toe te passen regels.

1 Inleiding

In de accountancy is de laatste tijd regelmatig de rol en de positie aan de orde gesteld van de accountant¹ als gerechtelijk-deskundige dan wel als getuige-deskundige (gerechtelijk-deskundige in civiele zaken en getuige-deskundige in strafzaken). Wat hierna over de gerechtelijk-deskundige wordt geschreven, geldt eveneens voor de accountant optredend als getuige-deskundige. Naast opmerkingen als 'grote kantoren zijn terughoudend bij het beschikbaar stellen van accountants als getuigen-deskundige in rechtszaken',² wordt gesteld dat het werk is met een hoog risicoprofiel, terwijl ook de onafhankelijkheid als een probleem wordt gezien. In Engeland is door de toezichthouder, de Joint Disciplinary Scheme (JDS) de noodklok geluid, hier echter vooral vanwege het feit dat de dominantie van enkele grote kantoren (de Big Four) het moeilijk maakt om onafhankelijke getuigen-deskundigen te vinden. Dit wordt in de praktijk ervaren vanwege de vele relaties van de grote kantoren.

Daarnaast wordt door Van der Zanden³ gesteld dat het voor accountants lang niet altijd duidelijk is welke gedragsregels (Verordening GedragsCode, hierna VGC, voorheen Gedrags- en BeroepsRegels, GBR) voor hen van toe-

passing zijn. Deze gedragsregels schrijven geheimhouding, zorgvuldigheid en objectiviteit voor, criteria die in de ogen van teleurgestelde partijen al snel worden overtreden door accountants die als getuigen optreden. Door Van der Zanden wordt ook gesteld dat het de vraag is welke (gedrags)regels voor accountants precies van toepassing zijn in dergelijke situaties. Hierop gaat dit artikel nader in.

De accountant als gerechtelijk-deskundige heeft naast bijvoorbeeld de voorschriften vanuit de rechtbank ook te maken met de beroepsvoorschriften in de VGC en de Nader Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS, NIVRA, 2010).

Gezien de bovengenoemde risico's is het van belang om duidelijkheid te krijgen aan welke voorschriften de accountant als gerechtelijk-deskundige moet voldoen, zodat er een goed handvat ontstaat voor de individuele accountant in de uitoefening van de functie. Die voorschriften worden hierna in dit artikel nader onderzocht.

2 Probleemstelling en deelvragen

Zoals in de inleiding gesteld, is het van belang voor de individuele accountant om duidelijkheid te hebben over:

Welke voorschriften zijn van toepassing indien hij optreedt als gerechtelijk-deskundige?

Dit is dan ook de centrale probleemstelling van dit artikel. Binnen de centrale probleemstelling kunnen de volgende deelvragen worden onderscheiden:

1. Welk wettelijk kader en welke voorschriften zijn van toepassing voor de gerechtelijk-deskundige in het algemeen?
2. Welke voorschriften gelden extra voor de accountant als gerechtelijk-deskundige?
3. Waar conflicteren de voorschriften als bedoeld onder 1 en 2?
4. Wat betekenen (de risico's uit) de conflicterende voorschriften voor het handelen van de accountant als gerechtelijk-deskundige?

De deelvragen 1 tot en met 4 zullen achtereenvolgens worden behandeld in de paragrafen 3 tot en met 6. Hierna zullen conclusies worden getrokken ten aanzien van de centrale probleemstelling aan welke voorschriften de accountant als gerechtelijk-deskundige precies moet voldoen.

Alvorens deze vragen te behandelen, geef ik enkele voorbeelden van situaties waarbij registeraccountants kunnen worden ingeschakeld om vanuit hun deskundigheid de rechter te adviseren.

De rechter kan verzoeken om:

1. Hetgeen door een partij in een procedure is gesteld, te verifiëren en de verwerking daarvan in de boeken na te gaan.
2. De hoogte van een vermeende schade vast te stellen.
3. Na te gaan in hoeverre bepaalde uitgaven privé dan wel zakelijk zijn gedaan.
4. De waarde (van aandelen) van een onderneming te bepalen.

De desbetreffende registeraccountant (RA) zal zich steeds moeten afvragen of hij/zij voldoende deskundig is voor de beantwoording van de gestelde specifieke vragen.

3 Wettelijk kader en overige voorschriften in het algemeen

3.1 Wettelijk kader

De rechter kan zich laten voorlichten door een deskundige. Regels voor de inschakeling van deskundigen en voor de wijze van uitvoering van hun opdracht liggen vast in de wet.⁴

Het verloop van de procedure kan worden getoetst, uiteindelijk gebaseerd op art. 6.1 EVRM (Europees Verdrag Rechten van de Mens). Hierbij gaat het dan niet over de vraag of het deskundigenadvies op zichzelf voldoet aan de eisen voortvloeiend uit art. 6.1 EVRM, maar of in de procedure als geheel, waarin het deskundigenadvies is uitgebracht, art. 6.1 EVRM is geschonden (de Groot en Elbers, 2008, p. 17). Dit artikel bepaalt: "Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen heeft een ieder het recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld."

De deskundige die zijn benoeming heeft aanvaard, is verplicht de opdracht onpartijdig en naar beste weten te volbrengen.

In het deskundigenbericht dient te worden opgenomen:

- de punten waarover het oordeel van de deskundige wordt gevraagd (art. 194.1 Rv);
- hoe voldaan is aan het voorschrift dat partijen in de

gelegenheid zijn gesteld opmerkingen te maken en verzoeken te doen (art. 198.2 Rv);

- het met redenen omklede antwoord op de gestelde vragen (art. 198.4 Rv);
- ondertekening door de deskundige (art. 198.4 Rv).

Er is jurisprudentie over situaties waarin een deskundige verzuimd had om partijen de gelegenheid te geven tot het maken van opmerkingen en het doen van verzoeken (De Groot, Elbers, 2008, p. 17). Het herstel kan plaatsvinden door een aanvullend deskundigenbericht te vragen aan dezelfde deskundige, waardoor het verzuim kan worden hersteld. Het recht om opmerkingen te maken en verzoeken te doen (hoor en wederhoor) wordt beschouwd als het meest fundamentele beginsel van het procesrecht (De Groot en Elbers, 2008, p. 22) en dat betekent dat het niet naleven van die eis het deskundigenbericht onbruikbaar kan maken.

3.2 Overige voorschriften

Aan de deskundige wordt in het algemeen de 'Leidraad deskundigen in civiele zaken' verstrekt. Deze leidraad van 48 pagina's bevat voornamelijk praktische regels voor de gerechtelijk-deskundige, waarbij ook wordt ingegaan op de wijze van omgaan met de verplichtingen, zoals hiervoor opgenomen in punt 3.1. Een bijzonder aspect is de onpartijdigheid, waarbij de deskundige dient na te gaan of hij de partijen zakelijk, professioneel of privé kent en of hij meent vrij te staan ten opzichte van beide partijen. Ook zal hij moeten nagaan of er evenmin de schijn van partijdigheid bestaat.

Het aspect de opdracht naar beste weten uit te voeren betreft de deskundigheid van de gerechtelijk-deskundige, hetgeen inhoudt dat verwacht mag worden dat de gerechtelijk-deskundige op de hoogte is van de op het vakgebied geldende regels, normen en gebruiken. Voor de accountant betekent dit dat hij zijn verplichtingen ten aanzien van Permanente Educatie is nagekomen en vaktechnisch is bijgebleven. Verder is het aspect 'naar beste weten' de persoonlijke verantwoordelijkheid van de individuele accountant.

Naast het wettelijk kader en overige voorschriften voor iedere gerechtelijk-deskundige gelden voor accountants aanvullende regels, waarop hierna wordt ingegaan.

4 Extra voorschriften voor de accountant als gerechtelijk-deskundige

4.1 Specifiek wettelijk kader voor de accountant

De accountant gerechtelijk-deskundige heeft nu nog te maken met de Wet op de Registeraccountants (RA's), dan wel de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (AA's). Deze wetten zullen naar verwachting binnen een

jaar vervangen worden door een nieuwe Wet op het Accountantsberoep. Deze wet ligt sinds november 2011 in ontwerp bij de Tweede Kamer. In de afzonderlijke wetten op de RA's en op de AA's wordt voor de tuchtrechtspraak verwezen naar de Wet tuchtrechtspraak accountants.

Het tuchtrecht, dat vóór december 2010 werd uitgevoerd door twee afzonderlijke kamers van de Raad van Tucht (RvT) te Den Haag en Amsterdam, wordt sinds december 2010 uitgevoerd door de Accountantskamer van de Rechterbank te Zwolle. Ingeval men het niet eens is met een uitspraak van de Accountantskamer staat beroep open bij het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (CBB).

Het tuchtrecht leidt en heeft geleid tot jurisprudentie die voor de accountant van belang is bij de uitvoering van opdrachten, waaronder opdrachten tot het optreden als gerechtelijk-deskundige.

De nieuwe Wet op het Accountantsberoep geeft de ledenvergadering van de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) de bevoegdheid ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants bij verordening gedrags- en beroepsregels vast te stellen, die gelden voor allen, die zijn ingeschreven in het in artikel 36 van de nieuwe wet bedoelde register.

Het NBA is straks, evenals NIVRA en NOVAA, een publiekrechtelijke (beroeps-)organisatie, dat is een bij wet ingesteld openbaar lichaam voor beroep of bedrijf. Bij of krachtens de wet die deze organisatie regelt, worden de taken en de inrichting van deze openbare lichamen geregeld.

De ledenvergadering stelt eveneens bij verordening regels vast ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en ter zake van de behandeling van klachten over accountants.

Uitspraken van de Accountantskamer worden evenals die van de RvT gepubliceerd en vormen daarna mede een toetsingskader bij de beoordeling van nieuwe klachten tegen RA's en AA's.

4.2 Jurisprudentie

De deskundige moet bij zijn onderzoek partijen in de gelegenheid stellen opmerkingen te maken en verzoeken te doen.⁵ Dit zal vaak al aan het begin van het onderzoek worden gedaan, maar ook zal het inhouden dat het concept aan partijen wordt verstuurd met het verzoek opmerkingen te maken naar aanleiding van het concept. Daarnaast kan door de deskundige een bijeenkomst worden belegd om vragen te stellen en informatie te krijgen, hetgeen ook valt onder het begrip hoor en wederhoor. Beide begrippen – concept en hoor en wederhoor – worden hierna uitgediept.

Concept

Concept betekent in het spraakgebruik: ontwerp. Ook al

duidt dit op de mogelijkheid van verandering, aan de conceptrapporten van accountants worden, volgens jurisprudentie, bijzondere eisen gesteld.

In JT 2001-5 concludeert de RvT: “dat onderzoeken die gevolgen kunnen hebben voor de personen binnen een onderneming over wier functioneren naar aanleiding van die onderzoeken wordt gerapporteerd, bovendien hoge eisen stellen aan het beginsel van hoor en wederhoor. Degene wiens functioneren onderwerp van rapportage is, dient de gelegenheid te krijgen te reageren op hetgeen in de betreffende rapportage wordt opgemerkt”.

In JT 2006-54 verklaart de RvT in eerste instantie een klacht ongegrond, die later bij het CBB gegrond wordt verklaard. De klacht gaat over de vraag of een verzonden conceptrapport een deugdelijke grondslag heeft. Het CBB oordeelt dat de verspreidingskring van het conceptrapport te groot is geweest, waar het gaat om de doelstelling van het verkrijgen van een deugdelijke grondslag. De geadresseerde binnen de opdrachtgever was er niet ondubbelzinnig op gewezen dat het stuk onder geen beding aan anderen dan de in het stuk genoemde medewerkers mocht worden verstrekt, omdat het aan de geadresseerden slechts was verstrekt in het kader van het verkrijgen van een deugdelijke grondslag. Het verkrijgen van een deugdelijke grondslag, mede inhoudend de zorgvuldige toepassing van hoor en wederhoor, werd in dit geval uitgevoerd door het aan direct betrokkenen verzenden van het conceptrapport met het verzoek om opmerkingen te maken.⁶

Ook in andere uitspraken van de RvT⁷ vindt een koppeling plaats van een zorgvuldige toepassing van het beginsel van hoor en wederhoor waar het gaat over het al dan niet terecht verspreiden van een conceptrapport. In JT 2001-5 komt de RvT niet toe aan het beoordelen of conceptrapporten in casu zeer veel fouten en bewijsbaar onjuiste gegevens mogen bevatten, omdat de RvT dat deel van de klacht geen zelfstandige betekenis meer toekent, gelet op een eerder gegrond verklaard onderdeel. Dit is jammer aangezien nu niet duidelijk wordt in hoeverre een accountant het zich kan veroorloven een stuk met veel fouten als concept weg te sturen onder het motto dat het toch nog een concept is.

Uit het bovenstaande blijkt dat de discussie over het handelen met een conceptrapport wordt ingegeven door

- a. de verspreidingskring;
- b. de wijze van het bekendmaken van het zijn van concept; en
- c. in geval van een onderzoek naar een persoon naar het geven van gelegenheid tot hoor en wederhoor.

Helaas is er tot op heden geen uitspraak over de vraag hoe fout een concept mag en kan zijn, maar gezien de zorgvuldigheid die vereist wordt bij de toepassing van hoor en wederhoor, lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat

- d. een concept dat erg veel fouten en slordigheden bevat op zich als onzorgvuldig moet worden aangeduid.

Hoor en wederhoor

Het vraagstuk van het toepassen van hoor en wederhoor is in enkele tientallen zaken voorgelegd aan de RvT, waarbij geconcludeerd is dat het al dan niet toepassen van hoor en wederhoor van belang kan zijn voor het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor de rapportering.⁸ Als het voor het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor de rapportering vereist is, dient het beginsel van hoor en wederhoor toegepast te worden. Anderzijds geldt in zijn algemeenheid dat het onjuist is dat de deugdelijke grondslag ontbreekt op grond van het enkele feit dat geen hoor en wederhoor is toegepast.⁹ Hieruit kan geconcludeerd worden dat het binnen de regels voor accountants niet altijd verplicht is om hoor en wederhoor toe te passen. Recentelijk is deze opvatting nog eens door de Accountantskamer bevestigd.¹⁰

4.3 Overige voorschriften voor accountants gerechtelijk-deskundigen

Accountants hebben zich te houden aan de Verordening Gedragscode (VGC)¹¹ voor RA's resp. AA's en de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS). De VGC is een verordening die van een hogere orde is dan de Nadere Voorschriften (NV COS).¹² Op de VGC en de NV COS wordt nu nader ingegaan.

VGC

In de VGC wordt een onderscheid gemaakt naar het deel A dat voor iedere accountant geldt, deel B1 voor de openbaar accountant, deel B2 voor de intern accountant en de overheidsaccountant en deel C voor de accountant in business. Voor de accountant gerechtelijk-deskundige geldt derhalve deel A en afhankelijk van zijn positie gelden voor de accountant gerechtelijk-deskundige de regels van deel B1, deel B2, dan wel deel C.

In deel A van de Gedragscode staan de fundamentele beginselen genoemd waaraan iedere accountant moet voldoen.

Deze zijn:

- integriteit;
- objectiviteit;
- deskundigheid en zorgvuldigheid;
- geheimhouding;
- professioneel gedrag.

In het kader van de accountant optredend als gerechtelijk-deskundige is van bijzonder belang de toelichting op het beginsel geheimhouding. In de VGC is vermeld:

“De (register)accountant eerbiedigt het vertrouwelijk karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat.”¹³

Van der Zanden stelt dat de in de VGC voorgeschreven geheimhouding, zorgvuldigheid en objectiviteit, criteria zijn die in de ogen van teleurgestelde partijen al snel overtreden worden.¹⁴ Uit de bovenstaande tekst over geheimhouding blijkt dat in situaties waar wettelijk de plicht bestaat informatie te verstrekken, de (register)accountant daartoe ook gerechtigd is. De overige begrippen zijn fundamentele begrippen die ook gelden vanuit de regels voor gerechtelijk-deskundigen en dus geen conflict hoeven op te leveren. Het aspect objectiviteit zal eerder problemen opleveren als de accountant optreedt als partij-deskundige op verzoek van één van de partijen, hetgeen in het kader van dit artikel niet aan de orde is. De voorschriften uit de delen B1, B2 zijn vooral van belang waar het betreft de onafhankelijkheid. Deze voorschriften leveren bij zorgvuldige toepassing evenmin als de voorschriften van deel C, met betrekking tot de accountant in business, strijdigheden of onduidelijkheden op voor de accountant als gerechtelijk-deskundige.

NV COS (Stramien)

In de NV COS is een Stramien opgenomen voor assurance-opdrachten. In het ‘Stramien’ voor assurance-opdrachten wordt het werken als gerechtelijk-deskundige apart genoemd¹⁵ en aangemerkt als een opdracht die niet volgens het stramien hoeft te worden uitgevoerd. Zo'n opdracht wordt dientengevolge niet als assurance-opdracht aangemerkt. Dit betekent volgens datzelfde Stramien dat het rapport over de uitgevoerde opdracht op duidelijke wijze moet worden onderscheiden van assurance-opdrachten.

Overigens kan de opdracht wel voldoen aan de definitie van een ‘assurance-opdracht’, waarbij de accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. In een gerechtelijke procedure zijn de gebruikers de rechter en de voor de rechter staande partijen. Gezien deze beperkte kring en de aard van de gebruikers zal de accountant met hen rechtstreeks communiceren. Daardoor zullen onduidelijkheden in het algemeen voorkomen kunnen worden. Eimers (2011, p. 50) stelt dat als niet aan alle criteria voor een assurance-opdracht is voldaan, teruggegrepen kan worden op de VGC, die geldt voor alle beroepsmatige en zakelijke betrekkingen. Daarvan uitgaande kan beoordeeld worden of naar de normen van een assurance-opdracht gehandeld moet worden.

Ten aanzien van het werken als gerechtelijk-deskundige wordt in de regelgeving niet aangeduid of de accountant die als zodanig optreedt zich daarmee kwalificeert als openbaar accountant of als accountant in business. Of die kwalificatie openbaar accountant is of accountant in busi-

ness, is onder meer van belang voor de toepassing van bijvoorbeeld kwaliteitsbeheersingsmaatregelen die gelden voor accountantskantoren.¹⁶

De accountant die optreedt als gerechtelijk-deskundige kan deel uitmaken van een accountantsorganisatie en als zodanig onderworpen zijn aan kantoorreviews etc. Deze kwaliteitsbeheersingsmaatregelen gelden dan onafhankelijk van de werkzaamheden als gerechtelijk-deskundige en worden daarom in het verband van dit artikel niet nader besproken.

Om gebruikers van het rapport van de registeraccountant optredend als gerechtelijk-deskundige niet in verwarring te brengen zal volgens het Stramien¹⁷ in het rapport bijvoorbeeld dienen te worden vermeden:

- a. de indruk te wekken dat het rapport in overeenstemming is met dit Stramien, met de Standaarden voor Beoordelingsopdrachten of met de Standaarden voor Assurance-opdrachten;
- b. het ten onrechte hanteren van de woorden ‘zekerheid’, ‘controle’ of ‘beoordeling’;
- c. het opnemen van een uitspraak die redelijkerwijs ten onrechte zou kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.

Met het bovenstaande wordt een beperkt aantal toetsingselementen gegeven, die echter niet alle even duidelijk zijn, zoals punt c, hetgeen vervolgens weer aanleiding kan zijn voor procedures ter verduidelijking.

NV COS (Controlestandaarden)

De opdracht om werkzaamheden te verrichten als gerechtelijk-deskundige behoeft, zoals hiervoor reeds aangegeven, niet volgens het stramien te worden uitgevoerd. Toch wordt er in dit kader soms nog gediscussieerd over de toe te passen standaarden. Zo wordt door Mantelaers (2010) geconcludeerd dat de werkzaamheden als gerechtelijk-deskundige moeten worden uitgevoerd volgens: NV COS 4400 ‘Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie’, of volgens NV COS 5500 ‘Transactiegerelateerde adviesdiensten’. Door Mantelaers (2010) wordt geconcludeerd dat NV COS 4400 niet goed toepasbaar is vanwege het feit dat in deze standaard is bepaald dat ‘de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden’,¹⁸ terwijl de accountant in een casus waarin hij als gerechtelijk-deskun-

dige optreedt ook regelmatig naar een mening of conclusie wordt gevraagd. Daarentegen geldt NV COS 5500 voor transactiegerelateerde adviesdiensten en het is de vraag van welke transactie hier sprake is.

Kortom, het leidt tot een discussie over de toepassing van controlestandaarden, die wat gekunsteld is, terwijl dit niet nodig is. De conclusie van Mantelaers is, zoals hierboven reeds is geconcludeerd, ten onrechte, dat de werkzaamheden als gerechtelijk-deskundige moeten worden uitgevoerd volgens NV COS 4400. De accountant doet er goed aan expliciet de conclusie van het Stramien als uitgangspunt te nemen en daarna, afhankelijk van de specifieke situatie, exact aan te geven op welke wijze tot conclusies wordt gekomen.

De Accountantskamer geeft in de eerder genoemde recente uitspraak aan dat de rechter van een accountant juist conclusies wil vernemen (in tegenstelling tot het uitgangspunt van Standaard 4400), omdat daaraan wellicht een toegevoegde waarde kan worden toegekend.¹⁹ De Accountantskamer voegt hieraan verder nog toe, dat het past binnen de taak van een accountant in het maatschappelijk verkeer om in zijn rapportage conclusies te trekken en daarmee een bijdrage te leveren aan de waarheidsvinding door een rechterlijke autoriteit. Dit kan alleen als de conclusies op een deskundige en zorgvuldige wijze tot stand zijn gebracht en dus van een deugdelijke grondslag zijn voorzien en de rapportage waarin zij zijn opgenomen zodanig is ingericht dat de rechterlijke waarheidsvinding niet wordt belemmerd.

De Accountantskamer vindt, voor het oordeel dat mag worden afgeweken van een specifieke standaard, steun in de NV COS,²⁰ waarin geregeld is dat in bijzondere situaties kan worden afgeweken van een standaard teneinde het doel van een dergelijke opdracht te kunnen bereiken, hetgeen zich naar het oordeel van de Accountantskamer voordoet in die gevallen dat rapportage in belangrijke mate bedoeld is om een rechterlijke autoriteit behulpzaam te zijn bij de door deze te nemen beslissingen. De Accountantskamer voegt verder nog toe dat de standaarden van de International Federation of Accountants (IFAC), waarop de NV COS zijn gebaseerd, in het enigszins vergelijkbare geval van het optreden als ‘expert witness’ dit optreden uitzonderen voor de toepasselijkheid van de standaarden.

In de volgende paragraaf zullen de conflicten uit de voorschriften, voor zover ze conflicteren, samenvattend op rij worden gezet.

5 Conflicterende voorschriften voor de accountant als gerechtelijk-deskundige

De accountant die als gerechtelijk-deskundige optreedt, krijgt van de rechtbank de leidraad deskundigen in civiele

zaken. Deze regels vormen de basis van de door de accountant uit te voeren opdracht. In deze leidraad staat dat de deskundige partijen in de gelegenheid moet stellen om opmerkingen te maken en verzoeken te doen. Hoewel de accountant slechts verplicht is hoor en wederhoor te doen als het vereist is voor het verkrijgen van een deugdelijke grondslag, vormen de regels uit de leidraad het kader van de uit te voeren opdracht en is uit dien hoofde hoor en wederhoor *verplicht*.

Voor de accountant gelden gedrags- en beroepsregels neergelegd in de VGC en in de NV COS. Het zijn nu deze standaarden die leiden tot onduidelijkheden. Binnen de HRA worden in een Stramien voor Assurance-opdrachten, opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controle-aangelegenheden, belastingen en overige aangelegenheden uitgesloten van het moeten voldoen aan de bepalingen van het Stramien. Juist dit onderdeel van het Stramien is, gezien de discussies die er zijn, nog te onbekend en dit maakt onbemind.

Als accountants dan toch standaarden expliciet ter toetsing gebruiken, kan dit tot een onnodige verwarring leiden. Het is daarom gewenst dat accountants expliciet verwijzen naar de opmerking uit het Stramien en voorts duidelijk vermelden wat ze hebben gedaan en waarom, zodat bij gebruikers van de rapportage geen verwarring zal optreden. Door de Accountantskamer wordt in het eerder genoemde arrest gemeld dat het de Accountantskamer bekend is dat de beroepsorganisatie zich beraadt of nadere regelgeving of verdere verduidelijking omtrent bovenstaande rechtsvragen geboden is. Hoewel niet voor alle denkbare situaties standaarden kunnen worden opgesteld, lijkt het waardevol als er een standaard komt voor de accountant optredend in gerechtelijke procedures. Deze standaard kan aansluiten bij de Leidraad deskundigen en specifieke punten behandelen, zoals:

- het feit dat de NV COS niet van toepassing zijn;
- uitgangspunt de VGC;
- niet hanteren van de woorden 'zekerheid', 'controle' of 'beoordeling';
- bijzondere aandacht voor hoor en wederhoor; de wijze van omgaan met een concept-rapport.

Een afzonderlijke standaard verheldert het optreden van de accountant als gerechtelijk-deskundige en verkleint het risico op geschillen achteraf.

6 Risico's voor de accountant als gerechtelijk-deskundige

Een accountant die optreedt als gerechtelijk-deskundige bevindt zich altijd in het spanningsveld van twee partijen die een conflict hebben en daarin voor de rechter hun gelijk zoeken. Eén van de twee partijen zal in het algemeen ongelijk krijgen en uit de praktijk blijkt dat daar-

voor nog wel eens een zondebok wordt gezocht en soms gevonden in de persoon van de accountant die als gerechtelijk-deskundige in zo'n zaak is opgetreden. Hieruit volgt vaak een procedure voor de Accountantskamer (voorheen RvT).

Door de accountant kan geprobeerd worden dergelijke procedures te voorkomen door een vrijwaringsclausule te laten opnemen in het vonnis waarin hij als deskundige wordt benoemd. Op een dergelijke clausule wordt in dit artikel niet nader ingegaan. Het belangrijkste is uiteraard het zo goed mogelijk uitvoeren van de opgedragen werkzaamheden. Het zo goed mogelijk uitvoeren van de opgedragen werkzaamheden wordt belemmerd of moeilijker gemaakt als niet geheel duidelijk is aan welke voorwaarden wat betreft regelgeving precies moet worden voldaan. Aangezien er op dit moment geen Standaard bestaat die duidelijk van toepassing is op de werkzaamheden van de accountant als gerechtelijk-deskundige zal de accountant keuzes moeten maken. Om onduidelijkheden zoveel mogelijk te voorkomen is het gewenst dat de accountant de keuzes die hij heeft gemaakt zo goed mogelijk duidelijk maakt in de rapportering naar aanleiding van de opdracht, zodat helder is wat hij heeft gedaan en waarom hij tot bepaalde keuzes is gekomen. De doelstelling van het uitvoeren van een opdracht als gerechtelijk-deskundige is het voorlichten van de rechter. Voordat een rapport wordt uitgebracht dienen partijen in de gelegenheid te zijn gesteld opmerkingen te maken en verzoeken te doen. Als de communicatie met partijen op een goede manier verloopt en overigens voldaan wordt aan basisbegrippen, zoals onafhankelijkheid (voortvloeiend uit de Leidraad deskundigen) en integriteit, objectiviteit, deskundigheid, zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag (voortvloeiend uit de VGC en de Leidraad), zal de accountant die als gerechtelijk-deskundige optreedt het risico van procedures wel zoveel mogelijk kunnen voorkomen.

7 Samenvatting en conclusies

Centraal in dit artikel staat de vraag aan welke voorschriften de accountant als gerechtelijk-deskundige moet voldoen. In paragraaf 3 is daartoe ingegaan op het wettelijk kader en overige voorschriften, waarbij de gerechtelijk-deskundige in civiele zaken als uitgangspunt werkt aan de hand van een leidraad. Uitgangspunt daarvan is dat de gerechtelijk-deskundige op de hoogte is van de op het vakgebied geldende regels, normen en gebruiken.

In paragraaf 4 is geconcludeerd dat voor de accountant optredend als gerechtelijk-deskundige uit jurisprudentie blijkt hoe concreet inhoud moet worden gegeven aan bijvoorbeeld de regel betreffende het toepassen van hoor en wederhoor en de vraag over het al dan niet terecht verspreiden van een conceptrapport.

In paragraaf 4 is tevens gebleken dat discussie bestaat over

de van toepassing zijnde Standaarden ingeval een accountant optreedt als gerechtelijk-deskundige. De discussie gaat over de vraag of Standaard 4400 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' of Standaard 5500 'Transactiegerelateerde adviesdiensten' van toepassing is. De Accountantskamer heeft zich via een uitspraak ook in de discussie gemengd, maar moet concluderen dat het gewenst is dat er nadere regelgeving komt of op zijn minst verduidelijking. Geconcludeerd is dat geen Standaarden behoeven te worden toegepast en dat teruggegrepen moet worden op de VGC. Vanwege het feit dat hierin heel ruim gedefinieerde begrippen zijn opgenomen is het van belang dat de accountant in zijn rapport zeer transparant is. De doelstelling van het uitvoeren van een opdracht als gerechtelijk-deskundige is het voorlichten van

de rechter over zaken die de deskundigheid van de accountant betreffen. De accountant zal zich daarom dienen te verplaatsen in de positie van de rechter en duidelijke antwoorden op de gestelde vragen moeten geven, uiteraard gebaseerd op een deugdelijk uitgevoerd onderzoek. Als voorafgaande aan de rapportering de communicatie met partijen op een goede manier is verlopen, zal dit voor de accountant het risico op procedures ongetwijfeld verminderen en kan de accountant waarde toevoegen aan lopende procedures. ■

Drs. H. den Boer RA is directeur van Fermira Accountancy en Advies B.V. en vanuit die vennootschap werkzaam als gerechtelijk-deskundige. Hij is oud-partner van PwC en oud-lid van de Raad van Tucht van Registeraccountants.

Noten

- 1 Als in dit artikel wordt gesproken over accountant, wordt zowel bedoeld registeraccountant (RA) als accountant-administratieconsulent (AA).
- 2 <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Rol+als+getuige+ook+voor+Nederlandse+accountant.aspx>, d.d. 10-03-2011.
- 3 Zie noot 2.
- 4 Art. 194-207 Rv.
- 5 Art. 198.2 Rv.
- 6 Zie paragraaf 3.1.
- 7 Bijv. RvT 2000-25; RvT 2001-5.
- 8 Bijv. RvT 2007-45.
- 9 AWB 99/950, LJV AB1303, JT 2001-25 en JT 2003-4.
- 10 Accountantskamer 25-02-2011, YH0144.
- 11 De VGC is identiek voor RA's en AA's behoudens een klein verschil, wat niet op dit onderwerp betrekking heeft.
- 12 Zie VGC Art. A-130.7, waar gesteld is dat het bestuur nadere voorschriften kan geven.
- 13 VGC Art. A-100.4d, zie deel 1 Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA), p. 151, resp. 224.
- 14 Zie noot 2.
- 15 Stramien voor Assurance-opdrachten, HRA deel 1, p. 876, art. 14a.
- 16 Standaard 3000.6.
- 17 Zie noot 11.
- 18 NV COS 4400.4.
- 19 Accountantskamer 25-02-2011, YH0144, pt. 4.14.
- 20 HRA deel 1, p. 848, punt 6.
- 21 Zie noot 19, t.a.p. 4.12.

Literatuur

- Eimers, P.W.A. (2011), Vorm-vrij maar niet norm-vrij, *De Accountant*, nr. 5, p. 50.
- Groot, G. de, en N.A. Elbers (2008), *Inschakeling van deskundigen in de rechtspraak*, Den Haag, Raad voor de Rechtspraak.
- *Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA), Deel 1*, Koninklijk NIVRA, Amsterdam, 2010.
- Jurisprudentie via: www.rechtspraak.nl.
- Leidraad deskundigen in civiele zaken, zie: http://www.rechtspraak.nl/Procedures/Landelijke-regelingen/Sector-civiel-recht/Documents/Leidraad_deskundigen_WT.pdf, dd. 28-06-2011.
- Mantelaers, E.J.H.J. (2010), De accountant als deskundige in opdracht van de rechtbank, *Accountancynieuws*, 12 maart 2010, no. 5, pp. 18-19.
- Verzameling Nederlandse Wetgeving, SDU, Den Haag, 2009-2010.