

DE TUCHTRECHTSPRAAK NIVRA 1973-1978

Uitspraken van de raad van tucht en de raad van beroep van de Orde Nederlands
Instituut voor Registeraccountants

door Prof. mr. C. A. Boukema

1. Inleiding

Het NivRA-tuchtrecht is de laatste tijd wat meer in de publieke belangstelling gekomen. Dit hangt samen met de in 1977 op gang gekomen jurisprudentie van de Ondernemingskamer inzake jaarrekeningen van ondernemingen. Deze jurisprudentie heeft geleid tot wijziging, in enkele gevallen zelfs tot vernietiging van jaarrekeningen die door de accountant van een goedkeurende verklaring waren voorzien (Vulcaansoord, KSH). In de financiële pers is de rol van de accountant in deze zaken scherp gekritiseerd en is aangedrongen op tuchtrechtelijke maatregelen.

Het NivRA-bestuur heeft bekend gemaakt, dat als een jaarrekening krachtens een rechterlijke uitspraak gewijzigd moet worden en de betreffende accountantsverklaring geen melding heeft gemaakt dat de jaarrekening niet aan de vereisten van de wet voldoet, aan de Raad van Tucht gevraagd zal worden een onderzoek in te stellen. „Het feit dat de Ondernemingskamer een jaarrekening wegens strijd met de wet wijzigt, impliceert de mogelijkheid van een misslag in de beroepsuitoefening door de betrokken accountant. Het belang van een goede beroepsuitoefening brengt mee dat dit wordt onderzocht” (De Accountant, april 1978, 84e jaargang, nr. 8, blz. 471).

Tegen de accountant van Vulcaansoord was door één der aandeelhouders al een klacht ingediend. Inzake de jaarrekening van KSH heeft het NivRA-bestuur zelf de Raad van Tucht verzocht te onderzoeken of ten onrechte een goedkeurende verklaring is afgegeven. De Raad van Tucht (RvT) pleegt overigens in dergelijke gevallen de behandeling van de klacht aan te houden tot nadat in het bij de Ondernemingskamer aanhangige proces betreffende de jaarrekening de einduitspraak in kracht van gewijsde is gegaan (zie Sluijter, 1977, bl. 609 en RvT 1978, nr. 7, De Accountant, september 78, blz. 54). Uitspraken in deze zaken zijn in de periode 1 september 1973 - 1 september 1978 nog niet gepubliceerd, zodat ze buiten dit overzicht vallen.

Toename van de publieke belangstelling geldt overigens niet alleen voor het tuchtrecht van het NivRA; ook het medisch tuchtrecht en het tuchtrecht van de KNVB genieten de laatste tijd ruime belangstelling in de dagbladpers. Uit deze publikaties blijkt dat men in het algemeen te veel van tuchtrecht verwacht. Het is en blijft groepsstrafrecht; zij die er bij betrokken zijn, hebben primair het belang van de groep op het oog (Boukema 1973, blz. 477 e.v.).

Ook als tuchtrecht door of krachtens de wet is ingesteld en ten doel heeft de goede uitoefening te bevorderen van die beroepen waaraan uit een oogpunt van algemeen belang bijzondere eisen moeten worden gesteld, dan is de werking van dat tuchtrecht toch altijd beperkt. De bevoegdheid tot invoering, wijziging, handhaving etc. van de gedragsregels berust immers geheel of grotendeels bij beroepsgenoten. Bij de uitoefening van die bevoegdheden zullen zij de belangen van de

groep zwaar laten wegen en bij conflicten de groepsbelangen laten prevaleren. In dit verband is wel eens gesuggereerd om de registeraccountant een publiek-rechtelijke status te geven, maar deze suggestie is door de regering afgewezen (Vragen 2e Kamer 1977-1978, nr. 1024).

In het onderstaande wordt een overzicht gegeven van de tuchtrechtspraak van het NivRA in de periode 1973-1978. Dit als vervolg op een eerder overzicht over de jaren 1968-1973 (Boukema 1973, blz. 486-494). Eerst zal aandacht worden besteed aan enige ontwikkelingen in het NivRA-tuchtrecht, die sedert 1973 hebben plaatsgevonden.

2. Het NivRA-tuchtrecht

Voor een bespreking van het NivRA-tuchtrecht zijn drie regelingen van belang: de beroepsregels, het eigenlijke tuchtrecht en het tuchtprocesrecht.

2.1. De beroepsregels

De beroepsregels die golden ten tijde van de invoering van het NivRA-tuchtrecht, waren vastgesteld door de staatssecretaris van Economische Zaken op 9 juli 1963 (Stcrt. 132): de Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants (RBR). Inmiddels is krachtens artikel 19 lid 1 van de Wet op de Registeraccountants door de ledenvergadering van de Orde een regeling vastgesteld. En wel op 8 november 1973 (Stcrt. 236): de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR). De regeling is op 6 december 1973 in werking getreden (vgl. Y. Scholten 1974, blz. 418 e.v.)

De GBR bestaan uit vijf hoofdstukken:

- I. Begripsbepalingen (artikel 1-3)
- II. Regels voor alle registeraccountants (artikel 4-7)
- III. Regels voor registeraccountants die optreden als accountant (artikel 8-20)
- IV. Regels voor registeraccountants die optreden als openbaar accountant (artikel 21-31)
- V. Slotbepalingen (artikel 32-34).

De regels van hoofdstuk II GBR gelden voor iedereen die als registeraccountant is ingeschreven, ongeacht welk beroep hij uitoefent. Hij moet zich onthouden van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand der registeraccountants (artikel 5). Indien hij een stuk afgeeft (of doet afgeven) inhoudende een niet door hem afgelegde verantwoording, zodanig dat de indruk wordt gewekt dat het van hem afkomstig is, wordt hij geacht beroepshalve de getrouwheid van die verantwoording te hebben onderzocht. Tenzij hij bepaalde voorbehouden heeft gemaakt, bijv. door het stellen van de woorden „geen accountants controle toegepast” of door vermelding van een andere functie (artikel 6).

Treedt hij op als accountant, hetgeen het geval is als hij zich als zodanig bekend maakt of beroepshalve de getrouwheid van een verantwoording onderzoekt (artikel 2 lid 1), dan is hoofdstuk III op hem van toepassing. Dit hoofdstuk bevat bepalingen inzake onpartijdigheid en geheimhouding, alsmede omtrent „verklaringen” en andere „mededelingen inzake de uitkomst van zijn arbeid”.

De bepalingen van hoofdstuk IV zijn van toepassing op de registeraccountant die als openbaar accountant optreedt. Dat is niet alleen het geval als hij zich als zodanig bekend maakt, maar ook als hij „gedooft dat een door hem gegeven ver-

klaring openbaar wordt gemaakt” of in dienstbetrekking „een verklaring geeft aan een ander dan zijn werkgever” (artikel 2 lid 2). De artikelen van dit hoofdstuk betreffen de onafhankelijkheid, het optreden onder gemeenschappelijke naam, samenloop van functies, openbaarmaking van verklaringen etc.

Op het punt van de onafhankelijkheid bevat de ontwerp-richtlijn van de Europese Commissie inzake erkenning van personen belast met de wettelijke controle van de jaarrekening van kapitaal vennootschappen eveneens een aantal voorschriften. (De tekst van dit voorstel is gepubliceerd in *De Accountant* van juli/augustus 1978, blz. 652.) Artikel 11 van de ontwerp-richtlijn staat niet toe dat een accountant met de controle van een jaarrekening van een nv of bv wordt belast als zijn onafhankelijkheid t.o.v. de vennootschap, haar bestuurders, vennoten of aandeelhouders onvoldoende gewaarborgd lijkt. Volgens de toelichting zal het de taak zijn van bijvoorbeeld tuchtrechtelijke instanties een en ander terdege na te gaan alvorens tot de voorgenomen aanstelling wordt overgegaan. Lid 2 van dat artikel verbiedt „een controleur van de jaarrekening van een vennootschap direct of indirect van die vennootschap kredieten te ontvangen of een deelneming te bezitten in het kapitaal van die vennootschap”. Het derde lid verbiedt de accountant de jaarrekening van een vennootschap te controleren als die vennootschap hem meer dan 10% van zijn omzet oplevert.

Lid 4 van artikel 11 draagt de Lid-Staten op om „met passende bestuursrechtelijke maatregelen of langs tuchtrechtelijke weg” er voor zorg te dragen dat de op de accountants rustende verplichtingen worden nageleefd. Aan hen moeten „tenminste tuchtmaatregelen opgelegd kunnen worden indien zij hun controleopdrachten niet met de grootste, beroepshalve vereiste nauwgezetheid en met behoud van hun volledige morele en financiële onafhankelijkheid weten uit te voeren”. Op de bepalingen terzake van de financiële onafhankelijkheid zullen volgens de toelichting de tuchtrechtelijke instanties toezicht moeten uitoefenen. Na de vaststelling van deze richtlijn zullen de GBR op enige punten moeten worden aangepast.

2.2. *Het tuchtrecht*

Grondslag voor het tuchtrecht van het NivRA vormt artikel 33 wet RA: „De tuchtrechtspraak heeft ten doel het weren en beteugelen van misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants”. In voorkomende gevallen kan één van de volgende maatregelen worden opgelegd: schriftelijke waarschuwing, schriftelijke berisping, tijdelijke schorsing of doorhaling van de inschrijving als registeraccountant (artikel 34 lid 1 wet RA). Schorsing en doorhaling zijn hoge uitzondering. Komt het tot een veroordeling, dan wordt in de regel een der lichtere maatregelen opgelegd (Sluijter 1974, blz. 386).

Een moeilijk punt vormt de bekendmaking van de beslissingen in tuchtzaken. Volgens artikel 45 wet RA moeten afschriften van beslissingen van de Raad van Tucht „onverwijld bij aangetekende brief” worden gezonden naar de betrokken registeraccountant, naar het bestuur en (als het bezwaar op klacht in behandeling is genomen) naar de klager. De klager krijgt (als de klacht gegrond is bevonden) een afschrift zodra de beslissing onherroepelijk is geworden. Deze regeling, die in de praktijk „niet geheel bevredigend” wordt geacht (Sluijter 1974, blz. 388) strekt ertoe „misbruik van de zijde van de klager te voorkomen” (MvT, blz. 23).

Misbruik zal dan hierin kunnen bestaan dat de beslissing van de Raad van Tucht door de klager openbaar wordt gemaakt voordat de Raad van Beroep uitspraak heeft gedaan.

In het geval de maatregel „doorhaling van de inschrijving” wordt opgelegd, moet de beslissing in de Nederlandse Staatscourant worden gepubliceerd (artikel 65 wet RA en KB 1 juni 1967, Stb. 300). Dit is éénmaal geschied. In de overige gevallen kan het berechtend college bij zijn beslissing bepalen dat deze geheel of gedeeltelijk openbaar gemaakt zal worden (artikel 34 lid 3). Hiervan is nooit gebruik gemaakt (Sluijter 1974, blz. 389). Tenslotte is er de mogelijkheid van publikatie van uitspraken in anonieme vorm met het doel bekendheid te geven aan opvattingen van de berechtende colleges omtrent vakvraagstukken (MvT blz. 22 en MvA blz. 10). Het hieronder volgend overzicht is op deze publikaties gebaseerd.

De ledenvergadering van het NIVRA heeft bij verordening vastgesteld, dat alle eind-beslissingen van de tuchtcolleges door het bestuur zullen worden gepubliceerd, tenzij het bestuur op advies van dat college besluit om publikatie niet te doen plaats vinden. Publikatie - met weglating van alle aanduidingen die tot identificatie van de betrokkenen zouden kunnen leiden - vindt plaats in De Accountant, het maandblad van de Orde (verordening 16 januari 1973, Stcrt. 21). De vraag welk beleid gevolgd moet worden terzake „van het publiceren van de uitkomsten van tuchtrechtelijke onderzoeken in geruchtmakende zaken” is bij het NIVRA-bestuur in studie (De Accountant juli/augustus 1978, jaargang 84, nr. 11, blz. 703).

2.3. *Het tuchtprocesrecht*

Voor het tuchtprocesrecht is behalve de wet RA (artikel 40-45), ook de Verordening op de tuchtrechtspraak van belang. Interessante informatie over hoe de tuchtrechtspraak in de praktijk werkt, verschaft het artikel van Sluijter (1974, blz. 383 e.v.). De Raad van Tucht neemt een tegen een registeraccountant gerezen bezwaar in behandeling op klacht, op verzoek van het bestuur of ambtshalve (artikel 40 wet RA). In de overgrote meerderheid van de gevallen geschiedt de behandeling naar aanleiding van een klacht. De suggestie dat een belang van de klager moet zijn geraakt wil de klacht voor tuchtrechtelijk onderzoek in aanmerking komen (RvT 1 december 1976, De Accountant november 1977, blz. 215), is door Groeneveld in zijn annotatie bij deze uitspraak, m.i. terecht, bekritiseerd.

Behandeling op verzoek van het bestuur vindt sporadisch plaats; ambtshalve behandeling nooit (Sluijter 1974, blz. 382). In de afgelopen periode is, zoals hierboven al is aangestipt, binnen het NIVRA de vraag bestudeerd of het bestuur een actievere rol zou moeten spelen bij het aanhangig maken van tuchtprocedures. Aanleiding hiertoe was de totstandkoming van steeds meer normen op het gebied van de verslaggeving. Dit heeft geleid tot een bestuursnota van 23 november 1977, waarvan een verkorte versie is gepubliceerd in De Accountant van april 1978 (blz. 469-472). Hieruit blijkt:

1. Het bestuur acht zich niet verplicht actief systematisch te onderzoeken of de leden bij het geven van een verklaring bij een verantwoording rekening hebben gehouden met de toepassing in die verantwoording van de bestaande normen op het gebied van de verslaggeving.
2. Worden door derden aanmerkingen op dit punt gemaakt jegens een bepaald lid c.q. een bepaald kantoor, dan zal het bestuur deze bezwaren aan de Raad

van Tucht ter beoordeling voorleggen indien naar de mening van het bestuur het betrokken lid of kantoor, het NivRA of het accountantsberoep in opspraak is geraakt.

3. Onverschillig of er opspraak is of niet, zal het bestuur de Raad van Tucht vragen een onderzoek in te stellen indien:
 - a. een jaarrekening wegens rechterlijke uitspraak moet worden gewijzigd, terwijl deze jaarrekening was voorzien van een verklaring waarin geen melding was gemaakt van het feit dat de jaarrekening niet aan de eisen van de wet voldoet;
 - b. een lid bij strafrechtelijk vonnis is veroordeeld wegens een misdrijf of overtreding in de vermogensrechtelijke sfeer;
 - c. het bestuur van mening is dat door een lid inbreuk is of wordt gemaakt op een verordening van de Orde (in het bijzonder de GBR) en collegiaal overleg niet tot een oplossing leidt.

3. Jurisprudentie van de RvT en RvB NivRA

Op basis van de jaarverslagen van de Orde kan met betrekking tot de werkzaamheden van de RvT het volgende staatje worden opgesteld:

Verslagperiode	A ¹⁾	NK ¹⁾	B ¹⁾	ingetrokken	ongegrond of niet-ontvankelijk	gegrond zonder maatregel	maatregel	totaal afgedaan
1973/74	2	10	1		1			1
1974/75	12	11		4	3		4 waarsch. 1 berisping 1 schorsing	9
1975/76	10	12			3		1 waarsch. 2 berisping	6
1976/77	16	10	1	2	8	3	5 berisping	16
1977/78	8	11	1	1	1	2	2 waarsch.	5

Opvallend is de toename van het aantal klachten. Over de periode 1968-1973 bedroeg het aantal klachten 32; in de periode 1973-1978 werden 54 klachten ingediend. In 13 gevallen is beroep ingesteld; dit leidde tot het volgende resultaat:

1973/74 geen zaken afgedaan
 1974/75 geen zaken afgedaan
 1975/76 ongegrond i.p.v. waarschuwing

¹⁾ A: Aanhangig
 NK: Nieuwe Klachten
 B: op verzoek bestuur NivRA

- 1976/77 berisping (bevestigd)
 waarschuwing i.p.v. berisping
 geen maatregel i.p.v. waarschuwing
 geen maatregel (bevestigd)
 ongegrond i.p.v. geen maatregel
 waarschuwing (bevestigd)
- 1977/78 geen maatregel i.p.v. ongegrond
 2 × berisping (bevestigd)

Ook het aantal gepubliceerde uitspraken is sterk toegenomen. Kon ik over de periode 1968-1973 opgave doen van 12 gepubliceerde zaken, in de periode 1973-1978 werden niet minder dan 27 zaken gepubliceerd:

RvT/RvB	1973	nr. 3 (30- 1-75)	De Acc. dec.	73	blz. 181
RvT	1974	nr. 1 (27- 6-73)	„ „ jan.	74	„ 227
RvT	1974	nr. 2 (25- 5-73)	„ „ mei	74	„ 396 ²⁾
RvT/RvB	1974	nr. 3 (22- 4-74)	„ „ nov.	74	„ 170
RvT	1975	nr. 1 (22-11-74)	„ „ april	75	„ 560
RvT	1975	nr. 2 (22-11-74)	„ „ april	75	„ 561
RvT	1975	nr. 3 (2-12-74)	„ „ april	75	„ 562
RvT	1975	nr. 4 (11-12-74)	„ „ april	75	„ 564
RvT	1975	nr. 5 (27- 2-75)	„ „ sept.	75	„ 44
RvT	1975	nr. 6 (27- 2-75)	„ „ sept.	75	„ 45
RvT	1975	nr. 7 (23- 4-75)	„ „ sept.	75	„ 47
RvT	1975	nr. 8 (27- 6-75)	„ „ nov.	75	„ 175
RvT/RvB	1976	nr. 1 (23- 4-75)	„ „ juli/aug.	76	„ 680
RvT/RvB	1976	nr. 2 (29- 7-75)	„ „ juli/aug.	76	„ 685
RvT	1976	nr. 3 (30-12-75)	„ „ sept.	76	„ 52
RvT	1976	nr. 4 (26- 1-76)	„ „ sept.	76	„ 54
RvT	1976	nr. 5 (20- 3-76)	„ „ okt.	76	„ 112
RvT/RvB	1977	nr. 1 (4-11-76)	„ „ mei	77	„ 520 ³⁾
RvT	1977	nr. 2 (1-12-76)	„ „ juli/aug.	77	„ 670 ³⁾
RvT	1977	nr. 3 (1-12-76)	„ „ sept.	77	„ 59 ³⁾
RvT	1977	nr. 4 (1-12-76)	„ „ nov.	77	„ 213 ³⁾
RvT	1978	nr. 1 (14- 1-77)	„ „ jan.	78	„ 320
RvT	1978	nr. 2 (19- 1-77)	„ „ jan.	78	„ 322
RvT/RvB	1978	nr. 3 (28- 2-77)	„ „ maart	78	„ 428 ³⁾
RvT/RvB	1978	nr. 4 (28- 2-77)	„ „ april	78	„ 508 ³⁾
RvT	1978	nr. 5 (10- 3-77)	„ „ mei	78	„ 574 ³⁾
RvT	1978	nr. 6 (18- 3-77)	„ „ mei	78	„ 575 ³⁾

²⁾ Zie hierover H. Mennes, MAB 1975, blz. 69-76.

³⁾ Deze uitspraak is geannoteerd door Prof. drs. G. L. Groeneveld, RA.

⁴⁾ Zie hierover C. Ch. Mout, De Accountant, juli/aug. 1978, blz. 697 e.v. met commentaar van Prof. drs. G. L. Groeneveld.

Niet alle uitspraken zijn belangrijk; er worden ook futiele klachten ingediend. In mijn commentaar zal ik me beperken tot die uitspraken waaruit normen voor het gedrag van accountants zijn af te leiden. Evenals in mijn vorige overzicht,

maak ik daarbij een onderscheid tussen gevallen waarin een registeraccountant de getrouwheid van een verantwoording onderzoekt (3.2) en die waarin hij andere werkzaamheden verricht (3.1).

3.1. De registeraccountant niet optredend in de accountantsfunctie

„Gedragingen die het vertrouwen in de stand der accountants ondermijnen, kunnen ook zijn gedragingen niet in de uitoefening van de accountantsfunctie; met name wanneer zij blijk geven van een houding, een instelling en/of opvattingen onverenigbaar met die welke een accountant behoort te hebben en die dan ook van hem worden verwacht”. Aldus zou men een uitspraak van het hoogste rechtscollege over het medisch tuchtrecht (HR 6 juni 1975, NJ 1975, 475) kunnen vertalen voor het NivRA-tuchtrecht. De tuchtcolleges van het NivRA lijken op dit punt wat terughoudender, gelet bijv. op de overweging (RvT/RvB 1976, nr. 1): „Hoewel niet ondenkbaar is dat een registeraccountant als werkgever . . . dermate onbehoorlijk tegenover een werknemer optreedt dat dit optreden als een inbreuk op de eer van de stand van registeraccountants moet worden aangemerkt, meent de Raad dat noch de klacht noch hetgeen klager ter ondersteuning daarvan heeft aangevoerd de slotsom wettigt dat een dergelijk (uitzonderings-)geval zich te dezen voordoet” (De Accountant juli/augustus 1976, blz. 686 resp. 687) en de overweging (RvT/RvB 1978, nr. 4): „ . . . zonder zich uit te spreken, of het werk, hetwelk de betrokkene bij het vervullen van zijn opdracht heeft geleverd, van het gehalte was, hetwelk zijn opdrachtgeefster mocht verwachten, dat ondanks de hiervoor vermelde tekortkomingen, toch van misslagen als bedoeld in artikel 33 wet op de Registeraccountants, niet kan worden gesproken” (De Accountant, april 1978, blz. 513).

Van de 27 uitspraken hadden 18 betrekking op andere gedragingen dan uitoefening van de controlefunctie. Soms lagen ze daar dicht bij, zoals het afwikkelen van een nalatenschap (RvT 1975, nr. 1), het optreden als bindend adviseur (RvT 1976, nr. 3), of het verzorgen van een belastingaangifte (RvT 1976, nr. 4). In andere gevallen stonden ze slechts in zeer verwijderd verband tot de controlefunctie, zoals het ten onrechte verstrekken van een toegangsbewijs (RvT 1974, nr. 1), het bezigen van onheuse bewoordingen (RvT 1975, nr. 5) of het uiten van verdachtmakingen (RvT 1975, nr. 6).

De meeste van deze klachten (11 van de 18) werden door de tuchtcolleges ongegrond verklaard. In 2 gevallen werd een waarschuwing opgelegd (RvT 1975, nr. 5 en 6), in 4 gevallen een berisping (RvT 1973, nr. 3, door RvB omgezet in waarschuwing; RvT/RvB 1977, nr. 1; RvT 1977, nr. 3 en 4). De zwaarste maatregel (schorsing) werd opgelegd in een geval waarbij de betrokkene wegens belastingfraude strafrechtelijk was veroordeeld (RvT 1975, nr. 4). De veroordeling had in de krant gestaan; het onderzoek van de RvT geschiedde op verzoek van het bestuur.

De RvT overwoog dat de Raad in het verleden had beslist „dat voor een registeraccountant die belastingfraude heeft gepleegd geen plaats meer is in het Instituut”. Gelet op de bijzondere persoonlijke omstandigheden en de zeer ernstige gevolgen welke een langdurige schorsing of een schrapping voor betrokkene zou kunnen hebben, volstaat het college met schorsing van een maand (De Accountant, april 1975, 81e jaargang, nr. 8, blz. 565).

Een registeraccountant, zo blijkt uit de jurisprudentie, dient zich in zakelijke aan-

gelegenheden correct te gedragen. In een geval (RvT 1975, nr. 5) had de registeraccountant een brief van zijn cliënt geretourneerd met in de marge enige scheldwoorden. Dit verlies van zelfbeheersing kwam hem op een schriftelijke waarschuwing te staan (De Accountant september 1975, blz. 44). Ditzelfde overkwam de registeraccountant die in zijn verontwaardiging schriftelijk een verdachtmaking had geuit waarvoor geen enkele grond werd aangevoerd (RvT 1975, nr. 6). Volgens het college had de betrokkene „in ernstige mate de zorgvuldigheid veronachtzaamd die een registeraccountant in zijn zakelijke uitlatingen over derden heeft te betrachten en aldus inbreuk gemaakt op de eer van de stand der registeraccountants” (De Accountant september 1975, blz. 46). Wel wat ver ging de raad in RvT 1977, nr. 3; zij achtte de eer van de stand der registeraccountants geschaad doordat een registeraccountant een door zijn ex-collega's onverschuldigd aan hem betaald bedrag niet retourneerde (De Accountant september 1977, blz. 59 e.v.). Ook Groeneveld, in zijn noot onder deze uitspraak, keek tegen de sprong van „incorrect in privé” naar „eer van de stand” toch aarzelend aan.

Een zeer strenge maatstaf plegen de tuchtcolleges aan te leggen als het gaat om van een registeraccountant afkomstige stukken die in een proces worden gebruikt. In RvT 1973, nr. 3 ging het om een brief waarin zonder enig voorbehoud de daarin vermelde gegevens als vaststaand werden voorgesteld, terwijl de bronnen waaraan deze gegevens waren ontleend daaromtrent geen zekerheid konden geven. In de terminologie van de R.B.R. was hier sprake van een verklaring; nl. „een mondelinge of schriftelijke mededeling van een accountant, welke een door hem gegeven oordeel inhoudt”. De RvT rekende het de betrokkene ernstig aan, „met name omdat het aan betrokkene bekend was dat de brief door de advocaat van zijn opdrachtgever in een procedure voor de burgerlijke rechter zou worden overgelegd en de kans groot was dat de burgerlijke rechter haar als een belangrijke aanwijzing voor de juistheid van de daarin vervatte gegevens zou opvatten zo al niet daarvoor van doorslaggevende betekenis zou achten”. De door de RvT opgelegde berisping werd door de RvB omgezet in een waarschuwing, niet omdat het college aan de onzorgvuldigheden minder zwaar tilde, maar omdat de betrokken accountant inmiddels tot het inzicht was gekomen dat zijn handelwijze onjuist was geweest (De Accountant december 1973, blz. 183).

In een verwant geval (RvT 1977, nr. 1) ging het om, van een registeraccountant afkomstige, brieven die in een arbitrage waren gebruikt. Behalve een aantal feitelijke gegevens bevatten de brieven ook opvattingen over zaken welke volgens de RvT niet tot de specifieke deskundigheid van de accountant behoren en voor een deel ook op onvoldoende gegevens berustten. Of het hier „verklaringen” betrof in de zin van artikel 1 van de GBR (nl. een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording) achtte de raad in dit geval niet van belang „omdat een accountant ook bij het doen van andere mededelingen dan „verklaringen” beperkingen in acht heeft te nemen en zorgvuldigheid heeft te betrachten”. Dit blijkt onder meer uit het in de artikelen 5, 9 en 11 GBR bepaalde.

In hoger beroep constateert de RvB dat de betrokkene meer informatie had moeten inwinnen en een grondiger onderzoek had moeten instellen. Dat indien de betrokkene - mogelijk noodgedwongen - een onvolledig onderzoek had ingesteld, hij dit duidelijk tot uitdrukking had moeten brengen, „dat voor dit laatste

bijzondere reden is bij een onderzoek onder moeilijke omstandigheden uitgevoerd, als hier aanwezig; dat voorts een registeraccountant, optredend in zijn functie, zich behoort te beperken tot het objectief weergeven van de door hem gevraagde gegevens en moet vermijden de indruk te wekken, door zijn mededelingen eenzijdig in te kleden, zich in zijn functie te scharen aan de zijde van één van de partijen in het geschil". De raad bevestigt de uitspraak van de RvT en legt de betrokkene de maatregel van berisping op (De Accountant mei 1977, blz. 520 e.v.).

Groeneveld in zijn annotatie bij deze uitspraak constateert met tevredenheid dat de Raad van Beroep niet deelt „het oordeel van de Raad van Tucht dat een registeraccountant in een hem gevraagde beoordeling van het beleid van de directie van een handelsonderneming als hier aanwezig het voorraadbeleid · uiteraard na deugdelijk onderzoek · niet in zijn beoordeling zou mogen betrekken". Wel dient een registeraccountant onpartijdig te zijn in zijn oordeel. Hij dient zich, zoals de RvT opmerkte, „te beperken tot het objectief weergeven van de hem gevraagde gegevens”.

In een artikel in De Accountant van juli/augustus 1978 (blz. 697) wijst mr. C. Ch. Mout er op dat in deze uitspraak „het gevaar schuilt van verstarring”. Het gevaar dat de accountant, buiten de jaarrekening niet meer uit zijn tent te lokken is en niet bereid tot het geven van een verklaring omtrent bepaalde feiten. Hij meent dat men bij achteraf gebleken onjuistheden in de mededelingen van een accountant de tuchtrechter niet te snel te hulp mag roepen. Hij acht de door de RvT 1978, nr. 2 gegeven regel „dat de registeraccountant zich zal moeten beperken tot het objectief weergeven van de gegevens welke hij als resultaat van zijn arbeid heeft verkregen en zijn uitspraken zo zorgvuldig zal moeten formuleren dat daarin redelijkerwijs niet meer kan worden gelezen dan op grond van het onderzoek verantwoord is” te eng. De schrijver leidt hieruit af dat waardeoordelen, hoe zorgvuldig geformuleerd ook, achterwege moeten blijven. Hij betwijfelt of er aan deze door de Raad geformuleerde norm wel behoefte is, naast de voor een ieder geldende zorgvuldigheidnorm bij het doen van uitspraken in het openbaar.

In zijn commentaar op dit artikel wijst Groeneveld er op, dat uit de uitspraak van de RvT niet volgt dat waarde oordelen achterwege moeten blijven. Zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden moeten er wel een deugdelijke grondslag voor vormen. Naar mijn mening is de ruimte die de accountant wordt gelaten om in mededelingen · niet-verklaringen oordelen uit te spreken zeer gering. Zeker als deze mededelingen in een rechtsprocedure worden gebruikt. Dit blijkt uit de door Mout geciteerde regel van de RvT en haar oordeel dat de conclusie die betrokkene uit door hem verschaftte vergelijkende omzetcijfers trok, nl. „niet overweldigend” op gespannen voet stond met deze regel (De Accountant januari 1978, blz. 322).

Uit een en ander volgt dat bij het doen van uitspraken in het openbaar voor registeraccountants inderdaad een speciale norm geldt naast de voor ieder geldende zorgvuldigheidnorm krachtens artikel 1401 BW. Dit is de norm die door de Raad van Tucht is geformuleerd en die niets anders is dan een concretisering van artikel 5 lid 1 GBR: „De registeraccountant is onpartijdig in zijn oordeel” en artikel 11 GBR · volgens Frielink (1974, blz. 33) de belangrijkste vaktechnische bepaling · luidende: „De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de

uitkomst van zijn arbeid voorzover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen. Hij draagt er zorg voor dat zodanige mededelingen een duidelijk beeld geven van de uitkomst van zijn arbeid”.

Een complicatie treedt op als niet de accountant maar een derde mededelingen doet over de uitkomst van de arbeid van een registeraccountant. Met name besturen van vennootschappen willen zich wel eens bekleden met het gezag dat registeraccountants genieten door bij het presenteren van voorstellen te refereren aan het oordeel van de accountant. Bijvoorbeeld door mede te delen dat de accountant het op de aandelen uitgebrachte bod „als alleszins redelijk beschouwde”, of door te vertellen dat bij het opstellen van de cijfermatige toelichting op het voorstel tot verkoop van vrachtschepen „de accountants hebben meegekeken en geen bezwaar gemaakt”.

Ten aanzien van verklaringen is de registeraccountant verplicht om degene wie hij een verklaring verstrekt mee te delen dat openbaarmaking er van slechts is toegestaan met zijn voorafgaande uitdrukkelijke toestemming. Geschiedt openbaarmaking zonder zijn voorafgaande toestemming, dan moet de registeraccountant maatregelen treffen om herhaling te voorkomen en zo nodig herstel te verzekeren. Wel dient hij daarbij de belangen van betrokkenen en de eer van de stand der registeraccountants in het oog te houden (artikel 12 leden 3 en 4, jo artikel 10 lid 4 GBR).

Ten aanzien van mededelingen die niet zijn „verklaringen” bevat de GBR niet een dergelijke bepaling. De RvT (1976, nr. 1) is van oordeel dat als door het bestuur van een vennootschap in een brief volstrekt ten onrechte wordt verwezen naar een oordeel dat de accountant zou hebben gegeven, de accountant van de directie had moeten verlangen dat zij deze mededeling terstond rechtzette dan wel als de directie daartoe niet bereid was of zulks achterwege liet, zelf voor zodanige rechtzetting had moeten zorgen.

In deze procedure deed zich nog een complicatie voor toen de betrokkene in strijd met zijn verklaring voor de RvT in hoger beroep kwam uitleggen dat hij het oordeel waarnaar door de directie was verwezen, wel degelijk had gegeven (RvB 1976, nr. 1). Betrokkene verkeert dan in een processueel voordelige positie. Immers terugverwijzing naar de RvT is blijkens de wetsgeschiedenis niet toegestaan (MvA blz. 10), bovendien bepaalt de wet uitdrukkelijk dat een bezwaar (bijvoorbeeld dat het oordeel door de accountant niet gegeven had mogen worden), dat door de RvT ongegrond is verklaard (omdat betrokkene geen oordeel had gegeven) door de Raad van Beroep (bijvoorbeeld op grond van het bekend worden van nieuwe feiten) alleen met eenparigheid van stemmen alsnog gegrond mag worden verklaard (artikel 53 lid 4).

Mijns inziens zou het NivRA-bestuur in voorkomende gevallen in het belang van het aanzien van de tuchtrechtspraak de RvT ex artikel 40 moeten verzoeken een onderzoek in te stellen naar de vraag in hoeverre betrokkene het college bij de behandeling in eerste aanleg heeft misleid en daarmee inbreuk heeft gemaakt op de eer van de stand der registeraccountants.

3.2. De accountant optredend in de accountantsfunctie

De kern van het optreden als accountant is het beroepshalve onderzoek doen naar de getrouwheid van een verantwoording (Frielink 1974, blz. 5). „Een schrif-

telijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording” heet volgens artikel 1 GBR een „verklaring”. Het in de uitoefening van een beroep of een bedrijf afgeven van een verklaring omtrent de getrouwheid van een financiële rekening en verantwoording is bij uitsluiting voorbehouden aan registeraccountants (artikel 57 wet RA). In het overgrote deel van de hier besproken gevallen werd bezwaar gemaakt tegen de afgifte van een goedkeurende verklaring bij een jaarrekening. In vier van de negen gevallen werd de ingediende klacht ongegrond gevonden. Tegen één van deze uitspraken werd hoger beroep ingesteld, maar de uitspraak van de RvT werd bevestigd. In vier gevallen werd een waarschuwing gegeven. In drie van deze zaken werd hoger beroep ingesteld; in één geval werd de uitspraak van de RvT bevestigd, in een ander geval werd de klacht ongegrond geacht en in het derde geval werd de klacht wel gegrond bevonden maar geen maatregel opgelegd. In één geval tenslotte werd de maatregel van berisping opgelegd.

In twee gevallen werd de klacht ingediend door een ondergeschikte (RvT 1974, nr. 2, RvT/RvB 1974, nr. 3); beide klachten werden ongegrond verklaard en in het laatste geval in hoger beroep bevestigd. Normen voor het gedrag van registeraccountants zijn uit deze twee uitspraken nauwelijks af te leiden. Op de in de eerste uitspraak behandelde gedragingen waren de R.B.R. nog van toepassing. Volgens Mennes (MAB 1975, blz. 69 e.v.) had het conflict zich misschien in het geheel niet voorgedaan als de GBR reeds hadden gegolden, omdat daarin de „oordeelonthouding” toegestaan wordt.

In het tweede geval bestond de klacht uit een groot aantal onderdelen; vaktechnische bezwaren tegen de door betrokkene uitgevoerde controle die door de RvT alle ongegrond werden geacht. In het merendeel van de gevallen berustte dit oordeel (mede) op de relatief geringe betekenis van de betreffende posten. De vraag rijst of het oordeel niet anders had moeten luiden als alle onderdelen van de klacht in hun onderlinge samenhang zouden zijn gezien. Een uitspraak hierover ontbreekt. De RvT beperkt zich tot een beoordeling van de afzonderlijke bezwaren.

Zo acht het college, gelet op:

- de omstandigheid dat de voorraden telkens 5% of minder van het balans-totaal vormden,
- de samenstelling en de aard van het materiaal waaruit deze voorraden bestonden,
- de structuur en de administratieve organisatie van de betrokken instellingen, het aanvaardbaar dat de betrokken accountant ook zonder regelmatige controle op de voorraden door inventarisatie een goedkeurende verklaring op de desbetreffende jaarrekening heeft gegeven. In hoger beroep was door klager gesteld dat betrokkene er niet op had mogen vertrouwen, dat aan de interne controlemaatregelen altijd de hand werd gehouden. De RvB verenigde zich met het oordeel van de RvT en overwoog nog dat niet was gebleken „dat de door de accountantsdienst genomen steekproeven verweerder aanleiding gaven om aan de deugdelijkheid van de voorschriften betreffende interne controle op de voorraden en de naleving daarvan te twijfelen” (De Accountant november 1974, blz. 170 e.v.).

In RvT/RvB 1978, nr. 4 bestond de klacht eveneens uit een groot aantal onderdelen. De RvB beperkt zich in deze uitspraak niet tot beoordeling van de on-

derdelen afzonderlijk, maar beschouwt ze uitdrukkelijk ook „gezamenlijk”. In deze zaak had de RvT een groot aantal onnauwkeurigheden en onzorgvuldigheden geconstateerd en de maatregel van schriftelijke waarschuwing opgelegd. De RvB meent dat de tuchtrechtspraak niet zo ver gaat dat optreden reeds geboden is als een registeraccountant kwalitatief minder goed werk levert, zolang dit niet de grenzen overschrijdt waarbij de eer van de stand der registeraccountants in het gedrang komt. De uitspraak van de RvT wordt vernietigd; het college ziet geen aanleiding tot het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel (De Accountant april 1978, blz. 513).

Het betrof hier de situatie waarbij de accountant zich niet had beperkt tot een controle van de aan hem voorgelegde jaarrekening; hij had zelf de jaarrekening opgesteld en vervolgens van een goedkeurende verklaring voorzien. Groeneveld in zijn annotatie bij deze uitspraak noemt dit „geen goede beroepsuitoefening”, maar heeft er oog voor dat een groot deel van de beroepspraktijk uit het „samenstellen” van de jaarrekening is voortgekomen. Hij meent dat in deze gevallen het werk van de (boekhoudende) assistent door een andere (controlerende) assistent zou moeten worden gecontroleerd.

Het is duidelijk dat het hier gaat om een in de praktijk veel voorkomende vermenging van functies die door de wetgever uitdrukkelijk zijn gescheiden. Volgens de wet geschiedt de opstelling van de jaarrekening door het bestuur van de vennootschap, terwijl de bevoegdheid tot vaststelling toekomt aan de algemene vergadering van aandeelhouders of bij zgn. structuurvennootschappen - aan de raad van commissarissen. De accountant heeft tot taak de door het bestuur opgemaakte jaarrekening te onderzoeken, daarentrent een verslag uit te brengen en een verklaring af te leggen (artikel 101 e.v. resp. 210 e.v. Boek 2 BW). Zelfs de Raad van Beroep is van deze wettelijke regeling slecht op de hoogte. Naar aanleiding van een mededeling dat van de door de betrokken registeraccountant opgestelde jaarstukken geen gebruik is gemaakt, overweegt de raad „dat de jaarstukken van klagster over 1974 uiteindelijk door het bestuur der vennootschap zijn vastgesteld en door de vergadering van aandeelhouders zijn goedgekeurd overeenkomstig de jaarrekening afkomstig van het kantoor A” (De Accountant april 1978, blz. 510).

Ook in RvT 1976, nr. 5 ging het om een geval waar de accountant de door hem opgestelde jaarrekening van een goedkeurende verklaring had voorzien. De nadelen van een dergelijke handelwijze komen hier duidelijk naar voren. De diverse onderdelen van de klacht werden door de RvT weliswaar ongegrond verklaard, maar alle bezwaren in hun samenhang bezien wijzen op een vergaande vereenzelviging door de betrokken accountant met de belangen van de directie der (dochter)vennootschap in kwestie. Ook al konden de vaktechnische bezwaren worden weerlegd, van een onpartijdige opstelling was mijns inziens geen sprake. Ik kan me moeilijk aan de indruk onttrekken dat het vertrouwen dat de buitenlandse moeder had in de stand der registeraccountants door het optreden van de betreffende accountant moet zijn geschokt.

Zoals Groeneveld in zijn hiervoor genoemde annotatie opmerkt, is deze praktijk in geen enkel reglement verboden. De GBR gaat er zelfs van uit dat de accountant een door hem opgestelde verantwoording zelf controleert: de accountant die een verantwoording afgeeft, zodanig dat de indruk wordt gewekt dat deze van hem afkomstig is, wordt geacht beroepshalve de getrouwheid van die ver-

antwoording te hebben onderzocht, tenzij het tegendeel blijkt. Dit kan hij doen door vermelding van een andere functie dan die van accountant of door het stellen van bewoordingen als „geen onderzoek naar de getrouwheid ingesteld” (artikel 6). Bepaald te ver ging de registeraccountant in de zaak RvT 1975, nr. 1. Hij had als directeur van een NV voor één van haar dochtermaatschappijen een verklaring afgegeven. Volgens artikel 20 van de R.B.R., die ten tijde van de afgifte toepasselijk waren, was het afgeven van een verklaring in die situatie verboden. De RvT legt hem ter zake dan ook de maatregel van waarschuwing op (De Accountant april 1975, blz. 564).

Aan een beantwoording van de vraag in hoeverre het groeiend aantal normen die de wetgever (Boek 2 BW), internationale accountantsorganisaties (IASC), jurisprudentie (Ondernemingskamer) en overleginstaties (het zgn. tripartiete overleg) aan een goede verslaggeving stellen invloed heeft op de tuchtrechtspraak van het NivRA zijn de tuchtcolleges in deze verslagperiode nog niet toegekomen.

Literatuur

- C. A. Boukema, 1973, De tuchtrechtspraak NivRA 1968-1973, MAB, november 1973, 47e jaargang, nr. 10, blz. 476-494.
- A. B. Frielink, 1974, De GBR verklaard, Kosmos, Amsterdam-Antwerpen.
- Y. Scholten, 1974, Gedrags- en beroepsregels registeraccountants, MAB, oktober 1974, 48e jaargang, nr. 9, blz. 418-434.
- H. J. Sluijter, 1974, De tuchtrechtspraak, MAB, september 1974, 48e jaargang, nr. 8, blz. 381-394.
- H. J. Sluijter, 1977, De tuchtrechtspraak en de rechtspleging inzake jaarrekeningen, De Accountant, juni 1977, 83e jaargang, nr. 10, blz. 609-611.