

Tuchtrechtelijke toetsing van de jaarrekening

mr. E. Soerjatin*

1. Inleiding

De verantwoordelijkheid voor de getrouwheid van de jaarrekening kan vanuit verschillende invalshoeken worden bezien. In deze bijdrage ligt de nadruk op de rol van de accountant bij de totstandkoming van de jaarrekening.

2. Doel van de jaarrekening en de bij de jaarrekening betrokkenen

Doel van de jaarrekening is enerzijds zodanige informatie te verschaffen dat gebruikers een verantwoord oordeel kunnen vormen over de financiële positie en de bereikte resultaten van de onderneming. Dit oordeel kan van belang zijn voor de beslissing van deze gebruikers om al of niet te investeren, aandelen te verwerven, een krediet te verlenen en dergelijke. Anderzijds is de jaarrekening een instrument voor het bestuur en de raad van commissarissen van de onderneming om verantwoording af te leggen over het gevoerde beleid respectievelijk het daarop gehouden toezicht. Bij de totstandkoming van de jaarrekening zijn er drie betrokkenen: het bestuur, de raad van commissarissen en de accountant. Deze partijen hebben ieder een eigen taak en verantwoordelijkheid maar ook een gemeenschappelijk doel: het tot stand brengen van een jaarrekening die voldoet aan het wettelijke inzichtvereiste van art. 2:362 lid 1 BW.

Op het bestuur rust de plicht een dergelijke jaarrekening op te maken, en dus de voorschriften van titel 9 boek 2 BW (en, indien van toepassing, IFRS) in acht te nemen. De raad van commissarissen ziet erop toe dat het bestuur die verplichting nakomt. Is sprake van een controleplichtige onderneming, dan controleert de accountant of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft en gaat hij voorts na of de jaarrekening aan de bij en krachtens de wet gestelde voorschriften voldoet. De keuze van de wijze van verantwoording (zoals de waarderingsgrondslagen) is niet aan hem maar aan het bestuur. De accountant verifieert of de keuze leidt tot een aanvaardbare verantwoording en consistent is toegepast.

De uitslag van het accountantsonderzoek (de controle) wordt weergegeven in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. Van de vier mogelijke accountantsverklaringen is voor deze bijdrage alleen de goedkeurende verklaring relevant.¹ Deze verklaring kan worden afgegeven als de accountant tot het oordeel komt dat de verantwoording waarbij de verklaring is afgegeven, voldoet aan de eraan te stellen eisen. Het belang van de accountantsverklaring blijkt uit het feit dat de jaarrekening niet kan worden vastgesteld als de accountantsverklaring ontbreekt, tenzij de redenen daarvan zijn vermeld in de overige gegevens.²

3. Procedures verbandhoudende met de jaarrekening

3.1. Algemeen

Degene die zich niet met de financiële verslaggeving van een Nederlandse rechtspersoon kan verenigen staan verschillende acties ten dienste. Voldoen jaarrekening, jaarverslag en/of overige gegevens niet aan de bij of krachtens de wet gestelde eisen, dan kan hij een jaarrekeningprocedure entameren bij de Ondernemingskamer van het Gerechtshof Amsterdam. De verwerende partij in deze procedure is de rechtspersoon.

Als de accountant is tekortgeschoten in zijn controlerende werkzaamheden, kan hij geconfronteerd worden met een tuchtklacht van de rechtspersoon zelf of een derde. Deze tuchtklacht kan eventueel worden gecombineerd met of gevolgd door een civiele aansprakelijkstelling. Volledigheidshalve noem ik ook nog de mogelijkheid van een schadeclaim tegen bestuurders (en commissarissen, if any) wegens het misleidende karakter van de jaarrekening. Er zijn dus drie instanties denkbaar die een oordeel over of in verband met de jaarrekening kunnen uitspreken: de Ondernemingskamer, de tuchtrechter en de gewone rechter. De laatstgenoemde optie, die via een civiele procedure ahangig moet worden gemaakt, laat ik buiten beschouwing.

3.2. De jaarrekeningprocedure bij de Ondernemingskamer

Iedere belanghebbende³ die van mening is dat de jaarrekening, het jaarverslag en de overige gegevens van een

* Ellen Soerjatin is advocaat bij DLA Piper te Amsterdam.

1. Andere verklaringen zijn: de accountantsverklaring met beperking, de afkeurende accountantsverklaring en de accountantsverklaring van oordeelonthouding.
2. Dit geldt alleen voor de grote en middelgrote onderneming; de controleplichtige onderneming.
3. De vraag of iemand als belanghebbende is te beschouwen wordt in het algemeen beoordeeld volgens de zogenaamde 'tweekringenleer'. Zij voor wie op voorhand een belang wordt aangenomen behoren tot de eerste kring (bijv. aandeel-/certificaathouders); zij die een belang moeten kunnen aantonen behoren tot de tweede kring. Zie hierover uitgebreid: J.H.M. Willems, Vorm en inhoud: over belang en belanghebbende bij de jaarrekening, in: Tussen de regels, Liber Amicorum voor Prof. Dr. J. Klaassen RA, Stenfert Kroese Groningen, 2004, p. 205-226.

Nederlandse rechtspersoon niet voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde eisen, kan verzoeken dat deze jaarstukken worden ingericht overeenkomstig bij rechterlijk bevel te geven aanwijzingen. De Advocaat-generaal bij het Gerechtshof heeft deze rechtsingang op basis van het openbaar belang. Ook de AFM heeft de bevoegdheid gekregen om een dergelijk bevel te vragen. De rechter die dit bevel geeft is de Ondernemingskamer. De procedure die daarvoor nodig is, is de jaarrekeningprocedure. Onder vigeur van de per 31 december 2006 in werking getreden wet toezicht financiële verslaggeving heeft deze procedure een aantal wijzigingen ondergaan en zijn de regels voor deze procedure verplaatst van het Wetboek Burgerlijke rechtsvordering naar boek 2 BW (de artikelen 447 t/m 453). Voorheen werd de jaarrekeningprocedure ingeleid met een dagvaarding. Nu moet een verzoekschrift worden ingediend bij de Ondernemingskamer. De termijnen voor het nemen van actie zijn tamelijk kort. Deze belopen, afhankelijk van de status van de jaarrekening (wel/niet vastgesteld) en de aard van de onderneming (wel/geen effectenuitgevende instelling), twee of zes maanden na vaststelling althans deponering van de jaarrekening. Een ander nieuwe element is dat de Ondernemingskamer een of meer deskundige(n) kan benoemen die zich uitla(a)t(en) over de technische toepassing van de verslaggevingstandaarden. De Ondernemingskamer is niet aan het oordeel van de deskundige(n) gebonden. Als de Ondernemingskamer het verzoek toewijst, geeft zij de onderneming wiens financiële verslaggeving het betreft, een van nauwkeurige aanwijzingen voorzien bevel omtrent de wijze waarop deze de jaarrekening, het jaarverslag of de overige gegevens (niet zijnde de daartoe behorende accountantsverklaring) moet inrichten.

De Ondernemingskamer toetst in beginsel aan Nederlandse jaarrekeningvoorschriften, zoals die zijn vastgelegd in titel 9 boek 2 BW, en – voor zover van toepassing – aan IFRS. Ook wordt getoetst aan de richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Deze vormen een weerslag van de normen die, met het oog op het inzichtvereiste, in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd.⁴

3.3. De tuchtprocedure tegen de accountant

Accountants zijn - net als tal van andere vrije beroepsbeoefenaren - onderworpen aan tuchtrecht. Met de inwerking-treding van de Wet toezicht accountantsorganisaties wordt overigens beoogd het accountantstuchtrecht te wijzigen. Of dit daadwerkelijk zal gebeuren is onzeker gelet op de grote bezwaren tegen de voorgestelde wijzigingen. Ik laat dit daarom buiten beschouwing.

Onder het tuchtrecht wordt het optreden van de accountant getoetst aan de relevante tuchtrechtelijke normen en regels die de uitoefening van de accountantswerkzaamheden betreffen. Ook deze regels hebben de afgelopen tijd aanzienlijke veranderingen ondergaan. Zo zijn de Gedrags- en beroepsregels 1994 (GBR-1994) recentelijk vervangen door de Verordening Gedragscode (VGC), en zijn de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) per 1 februari jl. omgezet in Controle- en overige standaarden (COS). Deze richtlijnen c.q. standaarden bevatten regels voor de accoun-

tantscontrole, beoordelingsopdrachten, overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten. Deze zijn gebaseerd op de Standards en Practice Statements voor de accountantscontrole van de IAASB. Nederlandse accountants die lid zijn van het NIVRA of de NOVAA zijn verplicht zich aan deze regels te conformeren.

3.4. Afbakening

De Ondernemingskamer beoordeelt de inhoud van de financiële verslaggeving en laat zich niet uit over de vraag of de accountant terecht een goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening heeft afgegeven. De tuchtrechter buigt zich over het optreden van de accountant, waaronder dus ook zijn optreden bij de uitoefening van controlewerkzaamheden met betrekking tot de jaarrekening. Dat dit onderscheid niet zwart-wit is, blijkt uit de tuchtuitspraken tegen de accountants van Vie d'Or.⁵ In die tuchtprocedure draaide het om de klacht dat ten onrechte een goedkeurende verklaring was afgegeven bij de jaarrekening. De klager had bezwaren naar voren gebracht die enerzijds de controlewerkzaamheden van de accountants en anderzijds de jaarrekeningen zelf betroffen. De betrokken accountants beriepen zich op de niet-ontvankelijkheid van de klager omdat de tuchtrechter niet de aangewezen instantie zou zijn om als eerste een oordeel te geven over de juistheid van de jaarrekeningen, welk oordeel, aldus de betrokken accountants, noodzakelijkerwijs voorafgaat aan een beoordeling van de vraag of terecht een goedkeurende verklaring is afgegeven. De tuchtrechter heeft dit beroep verworpen met de volgende overwegingen:

(Raad van Tucht)

*'Het enkele feit dat het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering in de artikelen 999 en volgende voorziet in een bijzondere jaarrekeningprocedure voor de Ondernemingskamer van het Gerechtshof te Amsterdam, brengt niet mee dat de tuchtrechter in verband met een tegen een registeraccountant gerichte klacht slechts dan zou kunnen oordelen over de vraag of een jaarrekening terecht van een goedkeurende verklaring is voorzien indien de Ondernemingskamer een uitspraak over die jaarrekening heeft gedaan.'*⁶

(College van Beroep voor het Bedrijfsleven)

'De klacht zoals neergelegd in het klaagschrift van 17 februari 1995 kan naar het oordeel van het College niet anders worden gelezen dan als een klacht ten aanzien van door de betrokken accountants onder meer ten aanzien van de jaarrekeningen 1989 en 1992 in de uit-

4. Zie art. 2:362 lid 1 BW.

5. Jurisprudentie tuchtrechtspraak registeraccountants 1999-10. Zie ook de noot van H. Beckman bij Hoge Raad 13 oktober 2006, *JOR* 2006/296.

6. Bedoeld is de in paragraaf 3.2 genoemde jaarrekeningprocedure.

*oefening van hun beroep verrichte werkzaamheden. De omstandigheid dat met betrekking tot de inhoud van de jaarrekeningen voor belanghebbenden een rechtsgang bij de Ondernemingskamer bestaat, maakt dit niet anders aangezien in die procedure de jaarrekening als zodanig en niet het gedrag van de accountants ter beoordeling staat.*⁷

Anders gezegd: als een tuchtklacht bezwaren bevat tegen een jaarrekening is voor de competentie van de tuchtrechter voldoende dat de klacht kan worden gelezen als een klacht tegen de door de accountant met betrekking tot die jaarrekening verrichte handelingen (waaronder controlehandelingen). De tuchtrechter deinst er daarbij niet voor terug om ook de jaarrekening (vol) te toetsen. Met Beckman ben ik van mening dat dit minder wenselijk is.⁸ Zoals Beckman terecht heeft gesignaleerd wordt hiermee de indruk gewekt dat de jaarrekening het product van de accountant is in plaats van de ondernemingsleiding. Als we het hebben over de noodzaak tot het dichten van de vertrouwenskloof tussen het publiek en de accountant, is dit geen goede ontwikkeling. Ik verwijs naar de in paragraaf 2 beschreven rolverdeling tussen de actoren bij de totstandkoming van de jaarrekening. Er is weliswaar een gezamenlijk doel maar een afgebakende taak en verantwoordelijkheid. De accountant kan aangesproken worden op zijn controlerende taak. In een tuchtprocedure zou het daarom strikt genomen alleen moeten gaan om een beoordeling van de wijze waarop de accountant zijn controlewerkzaamheden heeft verricht: geeft de jaarrekening in kwestie achteraf gezien een onjuist beeld, dan mag in een tuchtprocedure alleen aan de orde zijn of de accountant daarvan een verwijt treft en dus of hij is tekort geschoten in de door hem verrichte controle van de jaarrekening.

De recente uitspraak van de tuchtrechter in verband met de klacht van Sobi tegen de accountant van Ahold is een voorbeeld van deze wijze van toetsing.⁹ Hoewel de klachten, als ik het goed zie, zowel verslaggeving- als controleaspecten betroffen, heeft de tuchtrechter zich beperkt tot een beoordeling van de (diepgang en toereikendheid van de) door de accountant verrichte controlewerkzaamheden, en of de accountant bepaalde keuzes van de vennootschap op goede gronden heeft aanvaard. De tuchtrechter heeft daarbij geen oordeel uitgesproken over de deugdelijkheid van de jaarrekening. Volgens het eerste klachtonderdeel was een aantal deelnemingen ten onrechte volledig geconsolideerd in de groepsjaarrekeningen van Ahold en in de 20F formulieren voor de SEC, reden waarom de accountant deze, aldus Sobi, niet had mogen goedkeuren. De tuchtrechter heeft dit klachtonderdeel ongegrond verklaard na te hebben onderzocht welke werkzaamheden de accountant had verricht en op welke informatie hij zich had gebaseerd om tot een goedkeurende verklaring te komen. In het tweede klachtonderdeel werd geklaagd dat bepaalde verplichtingen ten onrechte niet in de jaarrekening waren opgenomen, en dat de accountant dit niet had mogen aanvaarden. Op basis van de door de accountant gegeven toelichting heeft de tuchtrechter geoordeeld dat de accountant Ahold's wijze van verantwoording heeft mogen aanvaarden. Het derde klachtonder-

deel betrof bepaalde garanties die niet in de jaarrekening waren vermeld. Volgens de tuchtrechter was er voor de accountant geen reden om het door Ahold ter zake ingenomen standpunt niet te accepteren. Het laatste klachtonderdeel had betrekking op de verrichte controle in verband met US Foodservice. De tuchtrechter heeft onder meer tot uitgangspunt genomen dat vanaf de overname van US Foodservice is gesignaleerd dat de interne controle bij US Foodservice zeer zwak was, in het bijzonder op het punt van de leverancierskortingen, dat dit riep om veel aandacht en een intensieve gerichte controle en dat de accountant dit wist. Volgens de tuchtrechter had de accountant daarom specifieke controleopdrachten moeten uitvoeren en is niet gebleken dat daarvan sprake is geweest. De tuchtrechter heeft geconcludeerd dat *'dit gebrek aan controle op een belangrijk en als riskant onderkend onderdeel van de controleren huishouding [mee]brengt dat de accountant onvoldoende deugdelijke grond had om een goedkeurende verklaring af te geven'*.

Hoewel de tuchtrechter in deze uitspraak een duidelijk onderscheid heeft gemaakt tussen verslaggeving en controle, en hij alleen het laatste aspect heeft beoordeeld, denk ik dat een dergelijke toetsing eerder uitzondering dan regel is. Uit de (casuïstische) tuchtjurisprudentie kan immers worden opgemaakt dat de tuchtrechter de verleiding meestal niet kan weerstaan (en soms zelfs genooddaakt is) om voor het antwoord op de vraag of terecht een goedkeurende accountantsverklaring is afgegeven eerst de jaarrekening inhoudelijk te toetsen aan de verslaggevingstandaarden en -normen, die (uiteraard) dezelfde zijn als die de Ondernemingskamer hanteert bij haar beoordeling van de jaarrekening. Deze zogenaamde 'tweetrapsraket' in de beoordeling lijkt tegelijkertijd een waarborg voor het maken van onderscheid tussen verslaggeving en de controle, al komt dat vaak niet met zoveel woorden tot uitdrukking in de uitspraak zelf. De rode lijn die op dat punt uit de tuchtjurisprudentie valt af te leiden, is dat de enkele onjuistheid van de jaarrekening niet noodzakelijkerwijs meebrengt dat de accountant is tekort geschoten in zijn controlerende taak.¹⁰ Daarvoor is nodig dat geconstateerd wordt dat de accountant geen deugdelijke grondslag heeft voor de mededeling in zijn goedkeurende

7. In lijn met Jurisprudentie tuchtrechtspraak registeraccountants 1998-11.

8. Zie ook Beckman in zijn in noot 1 genoemde noot: *'Ik denk dat de tuchtrechter niet als een jaarrekeningrechter behoort te functioneren en meer hoort te oordelen – voor de jaarrekeningkant – op de wijze zoals ik zojuist weergaf. Daar waar het om de controletechnische zijde gaat, past volledige toetsing'*.

9. Uitspraak Raad van Tucht voor Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten te 's-Gravenhage d.d. 12 maart 2007 (op het moment van afronding van deze bijdrage nog niet gepubliceerd).

10. Bij wijze van voorbeelden noem ik: Jurisprudentie tuchtrecht registeraccountants 1998-08 en 2002-22.

accountantsverklaring. De eis van de deugdelijke grondslag houdt in dat de accountant, naast het bezit van de noodzakelijke deskundigheid, zodanige en zoveel werkzaamheden moet hebben verricht dat hij op goede gronden overtuigd is van de getrouwheid van de jaarrekening. De controle moet deskundig uitgevoerd zijn.

Een belangrijke kanttekening is de wijziging van de gebruikelijke tekst van de accountantsverklaringen naar aanleiding van een controle. Tot 1 januari 2007 verwezen deze steeds naar de in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controleopdrachten. Sindsdien moet vermeld worden dat de controle is verricht in overeenstemming met het Nederlands recht. Volgens de toelichting van het NIVRA moet deze verwijzing worden opgenomen als uiting van het gewijzigde wettelijke kader waarin de accountant zijn werk verricht. Daarbij zijn, aldus het NIVRA, niet alleen de controlestandaarden relevant, maar ook de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de hiervoor genoemde VGC. Helaas zal voor de lezer van een jaarrekening/accountantsverklaring niet onmiddellijk duidelijk zijn dat de verwijzing naar Nederlands recht in die zin beperkt is, met het gevaar dat het diffuse beeld over de taak van de accountant bij de jaarrekening en de verwarring tussen verslaggeving en controle blijven bestaan.

4. Tot besluit

Het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening is niet voorbehouden aan de Ondernemingskamer als jaarrekeningrechter. Ook de tuchtrechter kan daarin een rol spelen. Er is een belangrijk verschil: het oordeel van de Ondernemingskamer heeft rechtstreekse impact op de jaarrekening, de tuchtrechter beperkt zich tot een tuchtrechtelijke veroordeling van de accountant en heeft geen gevolgen voor zijn goedkeurende verklaring.