

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

door Prof. Mr. C. A. Boukema

1 Inleiding

Tuchtrecht wordt wel groepsstrafrecht genoemd¹); het geldingsgebied van tuchtrecht is niet zoals bij het nationale strafrecht een bepaald territoir, maar omvat een groep personen die een bepaalde hoedanigheid bezitten; bijv. militairen, medici, voetballers. Strafrecht is in principe van toepassing op alle personen binnen een bepaald territoir; ingezetenen en niet-ingezetenen. Tuchtrecht is alleen van toepassing op gekwalificeerde personen, maar kan daarbij landsgrenzen overschrijden, bijvoorbeeld het canonieke „strafrecht” van de R.K.-kerk (codex Juris Canonici, Liber V, De delictis et poenis).

Binnen een groep kunnen allerlei soorten regels gelden. In de eerste plaats de voor de groep kenmerkende „technische” normen, die een middel aan-geven om tot een bepaald doel te komen: bij voetballers, een indraaiende hoekschop aan de rechterzijde moet, althans door niet bijzonder begaafde spelers, met de linkervoet worden genomen (inswinger) en bij accountants, het afchecken van bedragen geschiedt met de rode pen (vinken). Daarnaast kunnen er normen zijn voor het gedrag die verplichtingen opleggen of be-voegdheden toekennen. De inhoud van deze gedragsregels kan vaag zijn, bijvoorbeeld in een min of meer duurzame vriendenclub, maar ook in code of reglement nauwkeurig zijn vastgelegd, zoals in de Reclamecode.

Indien, zoals soms bij grote en hecht georganiseerde groepen, behalve gedragsregels ook „secundaire” regels bestaan, regels namelijk voor invoering, wijziging, handhaving etc. van de gedragsregels dan spreek ik, in navolging van Hart²) van een rechtstelsel. De secundaire regels vormen tezamen met de primaire regels (de gedragsregels) het rechtstelsel van die groep. In de secun-daire regels kan bijvoorbeeld aan bepaalde instanties de bevoegdheid worden gegeven nieuwe gedragsregels in te voeren en oude te wijzigen of af te schaf-fen en kunnen instanties worden aangewezen, welke de bevoegdheid krijgen om in geval van overtreding van de gedragsregels bepaalde sancties op te leggen. De laatste categorie regels noem ik tuchtrecht.

Groepsregels, ook die ter handhaving van gedragsregels, kunnen gelding hebben in het *nationale recht*. Indien groepsregels uitdrukkelijk of stilzwij-gend door de leden van de groep zijn aanvaard, kan naar Nederlands recht sprake zijn van een privaatrechtelijke overeenkomst; een tuchtrechtelijke uit-spraak kan worden opgevat als een bindend advies welks inhoud onderdeel van de overeenkomst uitmaakt. Overeenkomsten moeten worden nagekomen (art. 1374 BW); indien ze echter voor wat betreft hun inhoud of totstandko-ming in strijd zijn met de wet, de goede zeden of de openbare orde, of - voor

¹) Taat, Beschouwingen over tuchtrecht, Leiden 1947, blz. 2.

²) H. L. A. Hart, The concept of law, Oxford, 1961 i.h.b. Hfdst. V.

wat betreft het bindend advies - kennelijk onredelijk en onbillijk zijn, dan mist de regeling rechtskracht (art. 1371 e.v. BW en HR 29 jan. 1931 NJ 31, 1317). Voor een bepaalde categorie overeenkomsten waarin tuchtrechtelijke bepalingen plegen te worden opgenomen heeft de wetgever, omdat daar een zekere dwang tot aansluiting bij de groep bestaat, een aantal minimumeisen vastgesteld waaraan dat contractueel tuchtrecht moet voldoen; vgl. de algemene maatregel van bestuur betreffende disciplinaire kartelrechtspraak³⁾), thans de nieuwe artikelen 9b, 9c en 9d van de wet economische mededinging.

Heeft de groep als vereniging rechtspersoonlijkheid, dan zijn de leden krachtens hun toetreding privaatrechtelijk gebonden aan de statuten en reglementen van de vereniging, alsmede aan de besluiten van de verenigingsorganen, waaronder die van tuchtcolleges⁴⁾). Een voorbeeld van een dergelijk verenigingstuchtrecht vormt het tuchtrecht van de Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot bevordering der Geneeskunde en destijds het tuchtrecht van het NIVA. Nauw verwant hiermee is het bedrijfstuchtrecht⁵⁾).

In een aantal gevallen, zoals bij de publiekrechtelijke bedrijfsorganisaties, ambtenaren, medici, advocaten en registeraccountants is, deels ter vervanging of aanvulling van bestaand verenigingstuchtrecht, invoering van groepsrecht geschied krachtens *wettelijk voorschrift*. Aanleiding tot overheidsbemoeiing met het tuchtrecht van organisaties is er „wanneer bij of krachtens de wet aan die organisaties een bepaalde openbare taak is toegekend, of wanneer haar leden een beroep uitoefenen, waarbij het algemeen belang bijzondere waarborgen, in de vorm van tuchtrechtelijk te handhaven ereregelen eist”. Aldus de regering in antwoord op vragen van een lid van de 2e Kamer⁶⁾).

Tuchtrecht dat door of krachtens de wet wordt ingevoerd heeft een ander karakter dan het contractuele of verenigingstuchtrecht. Het dient niet ter handhaving van groepsnormen of ter bescherming van het groepsbelang, maar ter behartiging van het algemeen belang. Dit kan zijn het goed functioneren van organisaties aan wie een openbare taak is toevertrouwd bijv. de wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie, of de goede uitoefening van beroepen waaraan uit een oogpunt van het algemeen belang bijzondere eisen moeten worden gesteld. Men denke aan de Advocatenwet, de Medische Tuchtwet en ook de Wet Registeraccountants. Bij de toepassing van het wettelijk tuchtrecht voor beoefenaars van de zgn. „vrije” beroepen wordt niet primair gekeken of de betrokkene heeft gehandeld in strijd met het belang van de groep maar wordt gekeken of hij heeft gehandeld zoals derden van hem in zijn functie mochten verwachten. Het gaat daarbij niet om een louter ethische kwalificatie van het gedrag maar vooral om een *technische* kwalificatie. Dat is de reden dat in deze tuchtcolleges meestal ook beroepsgenoten

³⁾ K.B. van 24 juli 1962; Stb. 307

⁴⁾ Vgl. hierover Van der Velde, De vereniging - rechtspersoon en haar leden, Deventer 1969, blz. 151 e.v.

⁵⁾ Zie hierover H. F. Mulder, Overtreders van bedrijfsregels, Zaandijk 1969 en Hoekema, Rechtsnormen en sociale feiten, R'dam 1972

⁶⁾ Handelingen 2e Kamer, 1969/70, Aanhangsel 503

zitting hebben⁷⁾). Wel moeten daarbij bepaalde rechtswaarborgen bestaan met name met betrekking tot de procesgang (tuchtprocesrecht). Om die reden is meestal een jurist aan zo'n college toegevoegd⁸⁾).

Dat het constateren van overtreding der beroepsregels en vaak ook het vaststellen van de beroepsregels geschiedt door de beroepsbeoefenaren zelf, heeft wel tot gevolg dat de groep als zodanig gesloten blijft. Het gevaar bestaat dan dat de eisen welke uit een oogpunt van het algemeen belang aan de beroepsuitoefening moeten worden gesteld niet of minder tot gelding komen⁹⁾).

2 Het NivRA-tuchtrecht

De tuchtrechtspraak van het NivRA wordt in de wet op de registeraccountants van 28 juni 1962, Stb. 258 (hierna te noemen RA) geregeld in de artikelen 33-54. Hierin worden instanties aangewezen, die bevoegd zijn maatregelen op te leggen en de op te leggen maatregelen genoemd (tuchtrecht). Voorts bevat de wet bepalingen omtrent de procesgang bij de berechtende colleges (tuchtprocesrecht).

De tuchtrechtspraak van het NivRA 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 (art. 33 wet RA). Hiervoor zijn in het bijzonder van belang de gedrags- en beroepsregels van de Orde.

Voor een bespreking van de tuchtrechtspraak van het NivRA zijn derhalve drie regelingen van belang: de gedrags- en beroepsregels, het eigenlijke tuchtrecht en het tuchtprocesrecht. Deze onderwerpen worden hieronder besproken.

2.1 De gedrags- en beroepsregels

De ledenvergadering van de Orde maakt, aldus artikel 19 lid 1 wet RA de verordeningen, die zij ter vervulling van haar taak nodig oordeelt. Verordeningen strijdig met de wet of het algemeen belang, kunnen door de Kroon worden geschorst of vernietigd (art. 31 wet RA). Tot de verordeningbevoegdheid van de ledenvergadering behoort blijkens de Kamerstukken¹⁰⁾ het vaststellen van regelen voor beroepsuitoefening. „Regelingen omtrent de uitoefening van het beroep dienen zo mogelijk door de beroepsgenoten zelf te worden vastgesteld” aldus de MvT (blz. 15). „Een organisatie van beroepsgenoten komt voor de totstandkoming van zodanige regelingen veel meer in

⁷⁾ Vgl. op dit punt De Visser, De deelneming van deskundigen aan rechtspraak, diss. Wageningen, 1971

⁸⁾ Zie over wettelijke regelingen van tuchtrecht en tuchtprocesrecht de Vries Robbé, *Ars Aequi*, 1966, blz. 125 e.v. J. M. Polak, *Nederlands Juristenblad*, 1968, blz. 417 e.v., 1969 blz. 451 e.v., 1971 blz. 208 e.v. en blz. 657 e.v., alsmede de praeadviezen van Van Agt en Verpaalen voor de Nederlandse Juristenvereniging, *Handelingen NJV*, Zwolle 1971, Deel 1, 2e en 3e stuk

⁹⁾ Vgl. op dit punt de opmerkingen van Louwers, voorzitter NivRA, *De Accountant*, febr. '71, 77e jaargang, no. 6, blz. 282/283

¹⁰⁾ MvT wet RA blz. 15 en 18 en Hand. 2e Kamer 1961/'62, blz. 3030

aanmerking dan de centrale overheid. Te eerder geldt dit voor het accountantsberoep, ten aanzien waarvan reeds gedurende een reeks van jaren beroepsgenoten in hun vereniging maatregelen hebben genomen om een goede beroepsuitoefening te verzekeren”.

Tijdens de parlementaire behandeling is door de regering omtrent het repressief toezicht, bedoeld in art. 31, het volgende gezegd: „Op de centrale overheid rust de taak de verordeningen en andere besluiten van de Orde te toetsen aan het algemeen belang, in die zin, dat zij kunnen worden vernietigd, wanneer zij in strijd zijn met het algemeen belang. Dit is in wezen geen „positief” doch een „negatief” toetsingscriterium. Het gaat daarbij niet om de vraag, of de verordeningen van de Orde al dan niet op de meest doeltreffende wijze „op het algemeen belang gericht zijn”, doch slechts om de minder ver reikende vraag of het algemeen belang ten gevolge van een dergelijke verordening al dan niet „in het gedrang komt”. (Handelingen Eerste Kamer 1961/'62, blz. 3426). In aansluiting op het in 1) betoogde, zou ik v.w.b. de verordening Gedrags- en beroepsregels een positief toetsingscriterium prefereren.

Teneinde bij de overgang van de privaatrechtelijke organisaties (NIVA, VAGA) naar het publiekrechtelijk lichaam (de Orde) geen vacuum op dit punt te doen ontstaan (MvT blz. 18), bepaalt art. 105 wet RA dat de regelen voor de beroepsuitoefening voor de eerste maal door de minister van economische zaken zullen worden vastgesteld. Bij beschikking van 9 juli 1963 (stcrt. 132) zijn daarop de Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants vastgesteld (hierna te noemen RBR). Voor een groot deel vinden we hierin de voormalige ereregelen NIVA terug. Bepaling 1 van die ereregelen luidende „de leden zijn verplicht zich te onthouden van hetgeen schadelijk is voor het aanzien van de stand der accountants”, is, waarschijnlijk omdat de wet RA dit impliciet bepaalt (art. 33), in de RBR niet overgenomen. De artikelen 25, 26 en 27 RBR met betrekking tot het doen van offertes, maken van reclame en het aanvaarden van provisie, strekken volgens de toelichting „tot bescherming van de standseer”.

Sedert 1968 is de Orde bezig met de voorbereiding van een verordening houdende gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR). Nadat de aan een herziening verbonden problemen zorgvuldig waren geïnventariseerd is door een commissie van de Orde, onder voorzitterschap van Prof. A. B. Frielink, een voorontwerp GBR samengesteld en op 17 mei 1972 bij het bestuur van de Orde ingediend. Van de mogelijkheid om wensen en opmerkingen aangaande dit voorontwerp ter kennis te brengen van het bestuur is ruim gebruik gemaakt; zestig schriftelijke reacties kwamen binnen. Op 14 december van dat jaar is het voorontwerp in de ledenvergadering van de Orde besproken. Het aantal reacties en de betekenis ervan gaf aanleiding tot een vervolgvergadering; deze werd op 16 januari 1973 gehouden. Men leze hierover het artikel van De Bruyne in De Accountant van juni 1973 (79e jaargang, no. 10, 474-502). Het bestuur van de Orde heeft daarop een ontwerp GBR bekend gemaakt (Bijlage Nederlandse Staatscourant nr. 145 van 30 juli 1973).

Het ontwerp GBR bevat regels die gelden voor alle registeraccountants

(hoofdstuk II) en daarnaast regels voor registeraccountants, die optreden als accountant (hoofdstuk III). Voor registeraccountants, die optreden als openbaar accountants gelden bovendien de regels van hoofdstuk IV.

Niet iedereen die in het accountantsregister is ingeschreven, en daarmee lid is van de Orde, oefent het accountantsberoep uit¹¹). Voor die personen gelden uitsluitend de regels van hoofdstuk II. In de toelichting op het ontwerp GBR (no. 2.2) wordt als hoofdbepaling genoemd, de eis van het zich onthouden van hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand der registeraccountants (art. 5). Volgens de toelichting zal naar omstandigheden moeten worden beoordeeld wat schadelijk is voor de eer van de stand der registeraccountants. Verpaalen heeft in zijn preadvies voor de Nederlandse Juristenvereniging¹²) een groot aantal bezwaren tegen de term „eer van de stand” aangevoerd. Naar zijn mening is „de eer van de stand” een leeg begrip. Door dit begrip te hanteren worden zoals hij aantoonst onjuiste beoordelingsnormen toegepast, normen die belemmerend werken op de ontwikkeling van het tuchtrecht. De door hem ontwikkelde bezwaren lijken mij overtuigend. Een formeel bezwaar tegen art. 5 van het ontwerp GBR is de omstandigheid dat in art. 33 van de wet RA als doel van de tuchtrechtspraak wordt genoemd het weren van inbreuken op verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants. Het is derhalve overbodig om in een verordening inbreuken op de eer van de stand nog eens te verbieden.

Registeraccountants, die het accountantsberoep uitoefenen hebben behalve met de regels van hoofdstuk II ook te maken met die van hoofdstuk III. Dit hoofdstuk bevat naast de eis van onpartijdigheid (art. 9) en een geheimhoudingsplicht (art. 10) voorschriften voor mededelingen omtrent de uitkomst van accountantsarbeid (art. 11), in het bijzonder voor zgn. „verklaringen” (art. 12-17). Verklaringen zijn schriftelijke mededelingen van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording (art. 1). In het geval registeraccountants verklaringen afgeven die bestemd zijn openbaar gemaakt te worden is ook hoofdstuk IV van toepassing. Dit hoofdstuk bevat bepalingen nopens onafhankelijkheid, de mogelijke vormen van beroepsuitoefening, nevenfuncties van de openbare accountant etc.

De voorbereiding van de GBR verkeert thans in de laatste fase. Met het oog daarop wil ik een aantal bezwaren, die ik heb tegen de systematiek van het ontwerp niet onvermeld laten. Mij is gebleken dat het merendeel van de onder 3) te bespreken jurisprudentie tuchtrechtspraak betrekking had op situaties waarbij een registeraccountant andere werkzaamheden verrichtte dan het onderzoeken van de getrouwheid van een verantwoording. Terecht wordt deze laatste activiteit in de toelichting bij het ontwerp GBR (no. 2.4) de kern van het accountantsberoep genoemd.

Welke regels zijn nu volgens het ontwerp GBR toepasselijk als een registeraccountant andere werkzaamheden verricht? Op het eerste gezicht zou men zeggen, alleen de voor alle registeraccountants geldende bepalingen van hoofdstuk II. Het eerste artikel van hoofdstuk III luidt namelijk: „De bepalingen van dit hoofdstuk gelden uitsluitend voor registeraccountants voorzover zij optreden als accountant” (art. 8). In de toelichting (3.1) wordt omtrent de opbouw van het ontwerp GBR opgemerkt dat

¹¹) Vgl. voor kwantitatieve gegevens op dit punt De Accountant, mei 1970, 76e jaargang no. 9, blz. 430 e.v.

¹²) Verpaalen, Handelingen NJV 1971, deel 1, 3e stuk, blz. 61 e.v. Vgl. ook deel 2, blz. 105 e.v.

met de woorden „voor zover zij optreden als” beoogd is aan te geven, dat dezelfde registeraccountant binnen eenzelfde tijdsbestek in verschillende functies kan optreden en dat voor elk afzonderlijk optreden, met inachtneming van hetgeen in de begripsbepalingen (art. 2) ter zake is vermeld, alleen de daarvoor gegeven regels van toepassing zijn. Volgens de toelichting bij art. 2 wijst artikel 8 terug naar de in art. 2 gegeven definities. Ze zijn door gebruikmaking van de woorden „voor zover” zo geformuleerd, dat de toepasbaarheid afhankelijk is van de functie waarin de registeraccountant in een concreet geval optreedt, mits duidelijk is welke functie dat is.

Raadpleging van de begripsbepalingen in art. 2 leert dat voor het definiëren van de term „optreden als accountant” niet slechts wordt aangeknoopt bij de functie maar ook bij andere feiten. Volgens lid 1 wordt een registeraccountant geacht op te treden als accountant indien hij:

- a. zich als zodanig bekend maakt of doet bekend maken
- b. beroepshalve de getrouwheid van een verantwoording onderzoekt of
- c. optreedt onder gemeenschappelijke naam met een andere als accountant optredende registeraccountant.

Uit deze bepalingen valt af te leiden dat „optreden als accountant” niet betekent, het optreden in de accountantsfunctie, inclusief de daaraan verbonden werkzaamheden, maar opgevat moet worden als het uitoefenen van het beroep van accountant inclusief de functies die in dat beroep worden uitgeoefend. Dit maak ik ook op uit de toelichting.

Volgens de toelichting (2.7) is afzonderlijk aandacht geschonken aan de veel voorkomende situatie waarin een registeraccountant binnen een beperkte tijdsperiode nu eens in de ene dan weer in een andere functie optreedt. De registeraccountant die als accountant optreedt, zal niet slechts voor wat betreft zijn mededelingen omtrent de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording worden gezien als uitoefenende het accountantsberoep, doch ook voor alle andere handelingen waarvan het niet ongebruikelijk is dat zij door accountants worden verricht. Hiervan uitgaande is er geen plaats voor enigerlei onderscheiding tussen „attest- of controlefunctie” enerzijds en „adviesfunctie” anderzijds. De eis van duidelijkheid brengt met zich mede dat wie bekend staat als accountant, voor al zijn beroepsmatig handelen gebonden is aan de voorschriften, die gelden voor als accountant optredende registeraccountants, tenzij duidelijk is dat hij in een andere functie optreedt. Ik wijs nog op art. 11, waar het gaat om de eis van een deugdelijke grondslag voor alle van een registeraccountant afkomstige mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid. Deze arbeid omvat volgens de toelichting bij dit artikel „al hetgeen in het kader van het optreden als accountant (vergelijk art. 2 lid 1) wordt verricht, ongeacht de vraag of het controle-, advies-, of andere werkzaamheden betreft”.

Soortgelijke opmerkingen zijn te maken omtrent de toepasselijkheid van hoofdstuk IV. Ook hier een artikel, waarin wordt bepaald dat de bepalingen van dit hoofdstuk „uitsluitend gelden voor registeraccountants voor zover zij optreden als openbaar accountant” (art. 21) en een toelichting (3.1), waarin wordt gezegd, dat voor elk afzonderlijk optreden alleen de daarvoor gegeven regels van toepassing zijn. Raadpleging van de „begripsbepalingen” van art. 2 lid 2 leidt ook hier tot de conclusie, dat wie zich als openbaar accountant bekend maakt of doet bekend maken voor al zijn activiteiten valt onder de bepalingen van hoofdstuk IV.

Kan de openbare accountant nu hieraan ontkomen door te vermelden dat hij niet als accountant optreedt? Het antwoord luidt ontkennend, gelet op het bepaalde in het 4e lid van artikel 2: Voor de toepassing van deze verordening wordt de registeraccountant voorts geacht op te treden als openbaar accountant, indien hij optreedt zonder dat duidelijk is, dat hij niet-beroepshalve of in een andere functie handelt. Volgens de toelichting bij art. 2 wordt met het woord „voorts” aangegeven, dat het geen afwijking bedoelt op hetgeen in de beide eerste leden is geregeld. „Wie op grond van deze leden optreedt als openbaar accountant, kan derhalve aan de toepasbaarheid van de verordeningsbepalingen niet ontkomen door vermelding van een andere functie”. In deze opvatting past een bepaling als art. 25 lid 2, waarin een voorschrift is opgenomen voor de wijze waarop de openbare accountant zich in nevenfuncties heeft te gedragen. Ik vraag me echter af hoe dit alles te rijmen is met de tekst van art. 21 en de hierboven geciteerde uiteenzetting in de toelichting (3.1) omtrent de systematiek van het ontwerp GBR.

Ik koester sympathie voor de aan het ontwerp GBR ten grondslag liggende gedachte, dat het noodzakelijk is, dat degenen die van enigerlei uiting van een registeraccountant kennisnemen, kunnen weten welke betekenis zij aan de uiting mogen hechten (toelichting 2.6) en dat op de registeraccountant de plicht rust om te voorkomen, dat zijn optreden een groter vertrouwen wekt dan gerechtvaardigd is (toelichting ad. art. 2). De uitwerking daarvan heeft m.i. geleid tot tegenstrijdigheden, althans

onduidelijkheid omtrent het toepassingsgebied van de hoofdstukken II, III en IV. Het door elkaar gebruiken in de toelichting van de termen taak, functie, beroepsmatig handelen, werkzaamheden, optreden, etcetera is bovendien de helderheid van het ontwerp niet ten goede gekomen.

Eén bezwaar tegen de gekozen systematiek wil ik nog in het bijzonder noemen. Volgens art. 21 RBR is het een accountant, die niet in de accountantspraktijk werkzaam is, verboden verklaringen af te geven anders dan aan zijn werkgever. Hij draagt zorg dat zijn verklaringen niet openbaar worden gemaakt.

In het ontwerp GBR is dit voorschrift op twee punten gewijzigd. In de eerste plaats is de mogelijkheid tot afgifte van een verklaring, terecht, uitgebreid tot andere besturen of toezichhoudende organen binnen de economische eenheid en met de onderneming verbonden personen. In de tweede plaats is dit voorschrift niet gegeven in de vorm van een verbodsbepaling, maar wat men zou kunnen noemen een „fuike definitie”. Een interne accountant die een verklaring afgeeft aan andere dan bij het concern betrokken personen wordt, aldus art. 2 lid 2 sub f, „geacht op te treden als openbaar accountant”. Ook de interne accountant die openbaarmaking van zijn verklaring gedooft valt onder de regels voor openbare accountants (vgl. toelichting no. 2.11). Hij blijkt dan een serie inbreuken op de GBR te hebben gepleegd. Hij is niet onafhankelijk van zijn opdrachtgever en vaak ook niet van degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen geeft (art. 22), hij is wel in dienstbetrekking maar niet zoals art. 23 voorschrijft bij een openbaar accountant. Ik vraag me af wat een tuchtcollege met dit alles aan moet. Mijns inziens verdienen tekst en toelichting van het ontwerp op deze punten heroverweging.

2.2 *Het tuchtrecht*

Zoals wij zagen beoogt het wettelijk tuchtrecht „het weren en beteugelen” van (art. 33 wet RA):

- 1 misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep,
- 2 inbreuken op verordeningen van de Orde,
- 3 inbreuken op de eer van de stand der registeraccountants.

In voorkomende gevallen kan één van de volgende maatregelen worden opgelegd (art. 34 lid 1 wet RA):

- a. schriftelijke waarschuwing,
- b. schriftelijke berisping,
- c. tijdelijke schorsing als registeraccountant, maximaal 6 maanden,
- d. doorhaling van de inschrijving als registeraccountant.

Bij deze laatste maatregel wordt geen termijn bepaald. De betrokkene kan ten allen tijde verzoeken opnieuw in het register te worden opgenomen. Een uitspraak *kan* geheel of gedeeltelijk openbaar worden gemaakt (art. 34 lid 3). Publikatie zal niet geschieden in geval een, tegen een registeraccountant aangevoerd, bezwaar gegrond wordt bevonden met oplegging van een maatregel als bedoeld onder a, of zonder dat een maatregel wordt opgelegd (art. 34 lid 4 wet RA). Dit laatste kan zich voordoen als „de gebleken tekortkoming van volstrekt onernstige aard is (MvT blz. 22). Wordt de maatregel bedoeld onder d opgelegd dan *moet* deze worden bekendgemaakt (art. 65 wet RA).

De tuchtrechtelijke maatregelen hebben niet de bedoeling om de betrokkene leed toe te brengen als straf op een vergrijp maar beogen het goed functioneren van het accountantsberoep te waarborgen, waarbij overigens de betrokkene persoonlijk wel gevoelig kan worden getroffen. Een tuchtrechtelijke procedure kan bovendien gevolgd worden door een strafvervolgung, bijv.

wegens opzettelijke schending van het beroepsgeheim (art. 272 WvS), of door een civiele procedure ter zake van onrechtmatige daad¹³⁾).

De tuchtrechtspraak NivRA geschiedt in twee instanties. In eerste instantie vindt behandeling plaats door de Raad van Tucht (hierna te noemen RvT). Als beroepsinstantie van uitspraken van de RvT fungeert de Raad van Beroep (hierna te noemen RvB)¹⁴⁾).

Hierboven (2.1) is de verhouding algemeen belang en groepsbelang ter sprake gekomen. In dit verband is van bijzonder gewicht de vraag, wie moet oordelen over een tegen een registeraccountant ingebracht bezwaar. Een accountant die bijv. ten eigen bate misbruik maakt van „voorwetenschap”, die hij in zijn functie heeft verkregen, tast daarmee het vertrouwen aan dat derden in hem mochten stellen en vormt een obstakel voor het goed functioneren van het accountantsberoep. Vanuit het gezichtspunt van de groep betekent een dergelijk gedrag bovendien een bedreiging voor het bestaan. Het „vreet aan de wortels van het beroep”; zo heeft een voorzitter van het NivRA het eens uitgedrukt. Hij voegde daaraan toe: „De tuchtrechtspraak zal daarin ongenadig moeten zijn en zal dit ook zijn”¹⁵⁾). Berechting door beroepsgenoten zelf zou dan ook in gevallen als deze wel eens harder kunnen uitvallen dan uit een oogpunt van algemeen belang geboden is. Bij berechting door niet-accountants, zal niet het bestaan van de groep, maar uitsluitend de gerechtvaardigde verwachtingen van het publiek maatstaf zijn voor de beoordeling.

De wetgever heeft nu de instelling en samenstelling van de RvT in handen gelegd van de Orde, maar die van de RvB aan zich gehouden. De ledenvergadering van de Orde voorziet bij verordening in de instelling van een of meer raden van tucht en regelt daarbij hun samenstelling; de voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter moeten echter het ambt van rechter bekleden of bekleed hebben. Deze verordening is aan preventief toezicht onderworpen (art. 36 wet RA). Bij art. 46 van de wet RA is een raad van beroep ingesteld.

Volgens de MvT (blz. 17) moet deze tweede instantie een ander karakter hebben dan de eerste. „Zij moet beduidend losser staan van het beroepslichaam om zelfs iedere schijn van partijdigheid en vooringenomenheid te vermijden”. De RvB doet recht, met vijf leden, waarvan drie - onder wie de voorzitter - door de Minister van Justitie uit de met rechtspraak belaste leden van de rechterlijke macht worden benoemd, terwijl de overige leden worden aangewezen door de voorzitter uit acht registeraccountants, die de ledenvergadering van de Orde hiervoor heeft benoemd. Hiermee zullen volgens de indiener van het wetsontwerp „zowel de onpartijdigheid als de deskundig-

¹³⁾ Aan het probleem van de samenloop van administratieve of tuchtrechtelijke maatregelen, strafsancties en civielrechtelijke aansprakelijkheid moet ik in het bestek van dit artikel voorbij gaan. Zie hieromtrent de preadviezen van Röling en Gijsen N.J.V. 1936, Veegens, Weekblad van het Recht, no. 12810 en Bouwrecht 1966, blz. 497.

¹⁴⁾ Bij de RvB kan ook beroep worden ingesteld tegen bepaalde beslissingen van het bestuur der Orde en in alle gevallen, waarin bij verordening van de ledenvergadering aan een orgaan van de Orde de bevoegdheid wordt toegekend besluiten te nemen met individuele strekking (art. 19 lid 4 wet RA). In het hiernavolgende wordt de functie van de RvB als „administratief” beroepsorgaan buiten beschouwing gelaten.

¹⁵⁾ Tempelaar, De Accountant, jan. 1969, 75e jaargang no. 5, blz. 185.

heid en de juridische bekwaamheid van het beroepscollege voldoende zijn gewaarborgd”.

Bij de nog te bespreken (2.3) verordening tuchtrechtspraak is de ledenvergadering van de Orde overgegaan tot instelling van één raad van tucht; met uitzondering van de voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter zijn alle leden lid van de Orde. Artikel 18 van die verordening bepaalt, dat voor het opleggen van een schorsing of een doorhaling in het register nodig is dat 4 van de 5 leden of, wanneer de zaak door 3 leden wordt behandeld, alle leden zich daarvoor verklaren. Het voorgaande houdt in, dat bij de berechting in eerste instantie de beroepsgenoten overwegen en bij de berechting in hoogste instantie degenen, die bij de gewone rechtspraak zijn betrokken.

Tegen elke uitspraak, behalve die waarbij de RvT heeft beslist de zaak te seponeren, kan beroep worden ingesteld bij de RvB. Er is sprake van volledig beroep; de zaak wordt in volle omvang door de RvB bekeken (art. 52 wet RA). Dit in tegenstelling tot bijv. de wet Tuchtrechtspraak Bedrijfsorganisatie, die beroep slechts op een viertal in art. 17 genoemde gronden toelaat; o.m. „dat het tuchtgerecht niet in redelijkheid tot de opgelegde maatregel heeft kunnen komen”.

2.3 *Het tuchtprocesrecht*

De wet RA bevat een aantal bepalingen regelend de procesgang voor de RvT (art. 40-45) en een aantal bepalingen waarin de procesgang voor de RvB wordt geregeld (art. 52-54). Deze moeten worden gezien als minimumvoorschriften, voor het overige is de regeling aan de Orde opgedragen (MvT blz. 17); art. 44 bepaalt dat de ledenvergadering nadere regelen stelt met betrekking tot de rechtsgang welke waarborgen geven voor een deugdelijke berechting. Deze regelen zijn vastgesteld in een Verordening op de Tuchtrechtspraak (hierna te noemen VoTr), waarin tevens in de instelling en samenstelling van de Raad van Tucht is voorzien¹⁶).

Art. 40 wet RA schrijft voor, dat bezwaren tegen een registeraccountant door de RvT in behandeling worden genomen, hetzij op een bij de raad ingediende klacht, hetzij op een verzoek van het bestuur, hetzij ambtshalve. In art. 7 VoTr wordt bepaald, dat een ingediende klacht resp. een verzoek van het bestuur schriftelijk, gemotiveerd en ondertekend moet worden ingediend en een met name genoemd registeraccountant moet betreffen. Zo nodig wordt de indiener nog om nadere verduidelijking verzocht. De RvT kan overigens toestemming verlenen het bezwaar tijdens de loop van de procedure te wijzigen of aan te vullen (art. 16 VoTr). De betrokken registeraccountant krijgt een afschrift van de klacht of het verzoek, resp. van het besluit waarin ambtshalve tot behandeling wordt besloten en wordt in de gelegenheid gesteld een verweerschrift in te dienen (art. 8 VoTr).

¹⁶) De concept-verordening op de tuchtrechtspraak is met toelichting gepubliceerd in De Accountant, juli/augustus 1967, 74e jaargang, no. 3, blz. 86-91 en door de ledenvergadering vastgesteld op 7 oktober 1967. De in artikel 44 lid 3 wet RA vereiste ministeriële goedkeuring is verkregen op 30 januari 1968 (nr. 47/668). Publicatie van de definitieve verordening vond plaats in de staatscourant van 15 febr. 1968, no. 33, waarop de verordening, cf. art. 23 lid 2 wet RA, op 16 febr. 1968 in werking is getreden.

De RvB, die krachtens art. 51 wet RA „waakt tegen nodeloze vertraging van het onderzoek” door de RvT, en het bestuur van de Orde worden van het in behandeling nemen van het bezwaar op de hoogte gesteld (art. 10 VoTr). Vervolgens wordt door de voorzitter van de RvT de kamer samengesteld, die als RvT de zaak zal behandelen. De kamer bestaat uit de voorzitter (of een der plaatsvervangende voorzitters) en vier personen uit die leden van de Orde, die door de ledenvergadering daartoe zijn aangewezen. De voorzitter kan, indien hij de zaak daarvoor geschikt acht, ook beslissen dat de behandeling door een college van drie zal plaatsvinden (art. 2, 3 en 11 VoTr). Elk der betrokkenen wordt van de samenstelling van de RvT op de hoogte gesteld en in de gelegenheid gesteld de Raad gemotiveerd mee te delen dat hij een of meer leden van de kamer wenst te wraken, „indien er te zijnen aanzien feiten of omstandigheden bestaan, waardoor in het algemeen de rechterlijke onpartijdigheid schade zou kunnen lijden” (art. 41 lid 1 wet RA en art. 12 VoTr). Hierover wordt door de overige leden van de RvT beslist (art. 41 lid 2 wet RA).

De raad beslist, eventueel op basis van een verslag van een gehouden voor-onderzoek, of tot berechting zal worden overgegaan. Is de zaak ambts-halve in behandeling genomen, dan vindt altijd een vooronderzoek plaats (art. 13 leden 1-4 VoTr). Komt de Raad op grond van een vooronderzoek tot het oordeel, dat het bezwaar kennelijk ongegrond of niet van voldoende betekenis is of dat het gaat om feiten, die te ver in het verleden liggen om termen voor berechting op te leveren, dan beslist hij dat berechting achterwege blijft (art. 44 lid 2 wet RA). Een beslissing om niet tot berechting over te gaan vindt eerst plaats nadat degene, die de zaak aanhangig heeft gemaakt (art. 13 lid 6 VoTr) en de betrokken registeraccountant (art. 42 wet RA) in de gelegenheid zijn gesteld te worden gehoord¹⁷⁾.

Wordt besloten tot berechting over te gaan dan worden de betrokkenen hiervan op de hoogte gebracht; hij die de zaak aanhangig heeft gemaakt ontvangt een afschrift van het verweerschrift (art. 14 VoTr). De RvT kan getuigen en deskundigen oproepen en die, zonodig met de sterke arm, doen verschijnen en onder ede horen (art. 43 wet RA). De Raad moet betrokkenen horen, althans bij aangetekende brief oproepen (art. 42 lid 1 wet RA). De betrokken registeraccountant kan zich ter terechtzitting laten vertegenwoordigen door een gemachtigde en zich door een raadsman doen bijstaan. De Raad kan een gemachtigde of raadsman die niet advocaat is, weigeren (art. 42 leden 2 en 3 wet RA). Anders dan art. 3 sub b, 3 van het hierboven

¹⁷⁾ Hoewel art. 13 lid 6 VoTr dit niet uitdrukkelijk vermeldt, moet, omdat art. 42 lid 1 wet RA in algemene termen is gesteld, ook de betrokken registeraccountant worden gehoord vóór de kamer beslist om niet tot berechting over te gaan. Dit is ook zinvol omdat het denkbaar is dat hij wel degelijk prijs stelt op berechting; vgl. op dit punt bijv. RvT 1972, no. 1 (zie blz. 492). Van Rietschoten heeft er zelfs voor gepleit, dat een registeraccountant, teneinde zich van een op hem geworpen blaam te kunnen zuiveren, ook een eigen optreden aan de RvT zal kunnen voorleggen (zie De Accountant, nov. '67, blz. 324 en Enkele aspecten van de wettelijke regeling van het Accountantsberoep in Nederland, afscheidscollege U.v.A. 1971, blz. 15). In dit verband is nog van belang art. 17 VoTr. Indien degene die de zaak aanhangig heeft gemaakt voor of tijdens de behandeling te kennen geeft op (verdere) behandeling geen prijs te stellen kan de kamer de zaak als afgedaan beschouwen mits de betrokken registeraccountant zich daartegen niet verzet.

(noot 3) genoemde KB, betreffende disciplinaire kartelrechtspraak, wordt de betrokken registeraccountant niet uitdrukkelijk het recht verleend „het verhoor van getuigen bij te wonen en getuigen te doen horen”. Daar de zakelijke inhoud van de mededelingen van betrokkenen en van door derden afgelegde mondelinge verklaringen schriftelijk worden vastgelegd (art. 15 VoTr) kan hij zich van de inhoud van het getuigenverhoor wel op de hoogte stellen. De registeraccountant en zijn raadsman moeten nl. in de gelegenheid worden gesteld tijdig van de processtukken kennis te nemen (art. 42 lid 4 wet RA).

De beslissing van de RvT moet gemotiveerd zijn (art. 45 lid 1 wet RA). Ze wordt op schrift gesteld en ondertekend door de voorzitter en de secretaris, onder vermelding van datum en samenstelling van de kamer (art. 19 lid 1 VoTr). Afschriften van de eindbeslissing worden gezonden aan de betrokken registeraccountant, aan de klager indien het bezwaar op klacht in behandeling is genomen, aan het bestuur der Orde (art. 45 lid 2 wet RA) en een afschrift van alle beslissingen aan de RvB (art. 20 VoTr). Aan het bestuur wordt tevens een afschrift van de klacht en van het verweerschrift toegezonden (art. 19 lid 2 VoTr). Indien een klacht leidt tot een gegrondverklaring krijgt de klager hiervan niet eerder bericht dan nadat de eindbeslissing onherroepelijk is geworden (art. 45 lid 3 wet RA).

Dit laatste hangt samen met de regeling van het beroepsrecht (art. 52 wet RA). Beroep tegen een beslissing van de RvT aangaande een tegen een accountant gerezen bezwaar kan nl. bij de RvB worden ingesteld door het bestuur van de Orde en, indien het bezwaar geheel of gedeeltelijk gegrond is verklaard, door de betrokken registeraccountant. De klager kan alleen beroep instellen indien zijn bezwaar geheel of gedeeltelijk ongegrond is verklaard (art. 52 lid 1 wet RA). De regeling van het beroepsrecht houdt in, dat indien de RvT een maatregel oplegt de registeraccountant wel, de klager geen beroep kan instellen bij de RvT, ook al acht hij de opgelegde maatregel te licht, ontbreekt een motivering of zijn beginselen van behoorlijke rechtspraak geschonden. Tegen een beslissing om niet tot berechting over te gaan kan in het geheel geen beroep worden ingesteld (art. 52 lid 3).

De regeling van de procesgang in de beroepsprocedure is uiterst summier (art. 52 lid 2, art. 53 en 54); de betrokkenen moeten worden gehoord, de RvT kan om inlichtingen worden gevraagd, de beslissing moet worden gemotiveerd, afschrift wordt toegezonden aan de betrokken registeraccountant, de klager, het bestuur van de Orde en de RvT. De artikelen 41, 42 tweede, derde en vierde lid en 43 worden voor de procesgang bij de RvB van overeenkomstige toepassing verklaard (art. 53 lid 2 wet RA).

3 De jurisprudentie van de RvT en RvB NivRA

Uit hetgeen in 2.2 is uiteengezet vloeit voort, dat de tuchtrechtspraak NivRA eerst kon functioneren, nadat de, door de ledenvergadering van de Orde vastgestelde verordening op de tuchtrechtspraak, waarbij de RvT werd ingesteld en haar samenstelling werd geregeld, op 16 febr. 1968 in werking was getreden. Met het inwerkingtreden van deze verordening kwam een einde aan

de tuchtrechtspraak van de organisaties wier leden voor het grootste deel in het accountantsregister waren ingeschreven. De door deze organisaties tot stand gebrachte statutenwijzigingen brachten mee, dat hun tuchtrechtspraak zou eindigen 1 jaar na de inwerkingtreding van de wet RA, in casu 6 maart 1968, met dien verstande, dat lopende zaken zouden worden afgehandeld¹⁸⁾).

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

Verslag periode	aan- hangig	nieuwe klachten	verzoek Bestuur NivRA	inge- trokken	onge- grond	gegrond zonder maatr.	maatregel	tot. afge- daan
1967/68		4						
1968/69	4	8	3		4		3 (waarsch.)	7
1969/70	8	3		2	2	3	1 (waar- sch. 2 (berisp.)	10
1970/71	1	10	1	1	2	2		5
1971/72	7	4			3	1	1 (waar- sch. 1 (doorh.)	6
1972/73	5	3			2	1	1 (berisp.)	4 ^{18a)}

In zes tuchtzaken is beroep ingesteld: deze zijn door de RvB alle afgedaan. In vier gevallen kwam de RvB tot een ander oordeel dan de RvT¹⁹⁾. In één geval verklaarde volgens het NivRA-jaarverslag 1971/72 (blz. 37) de RvB het beroep ongegrond. Daar, zoals boven opgemerkt (blz. 484) het beroep volledig is, zal wel bedoeld zijn dat de RvB het bezwaar ongegrond verklaarde en de uitspraak van de RvT bevestigde.

Eerder (blz. 482) bleek, dat niet alle uitspraken van de RvT en RvB voor publicatie in aanmerking komen. Indien de maatregel van doorhaling wordt opgelegd is publicatie voorgeschreven (art. 65); dit is éénmaal geschied²⁰⁾. Indien het uitgebrachte bezwaar ongegrond wordt bevonden of indien de maatregel berisping of schorsing wordt opgelegd, kan publicatie plaatsvinden. Deze publicatie moet gezien worden als een bijkomende tuchtrechtelijke

¹⁸⁾ Zie De Accountant, febr./maart '68, 74 jaargang no. 9, blz. 526/527. In De Accountant van september 1967, 74e jaargang no. 4, blz. 146, was reeds medegedeeld, dat zaken die betrekking hadden op feiten van vóór 6 maart 1967 nog bij de organisaties NIVA en VAGA moesten worden aangemeld.

^{18a)} De RvT heeft zich in één geval onbevoegd verklaard aangezien de klacht betrekking had op feiten welke waren voorgevallen in de periode vóórdat de betrokkene was ingeschreven in het accountantsregister. Per 1 september 1973 waren derhalve nog 3 zaken bij de RvT aanhangig.

¹⁹⁾ Verslag periode 69/70 1 ongegrondverklaring i.p.v. maatregel

1 geen maatregel i.p.v. waarschuwing

1 waarschuwing i.p.v. geen maatregel

Verslag periode 70/71 1 waarschuwing i.p.v. berisping

Gelet op de andere samenstelling van de RvB (zie no. 2.2) acht ik het (anders dan Van Rietschoten, afscheidscollege, blz. 15) niet merkwaardig, dat het oordeel van de RvB herhaaldelijk verschilt van dat van de RvT.

²⁰⁾ De Accountant, juni 1972, 78e jaargang no. 9, blz. 515.

maatregel (MvA, blz. 10). Hieraan is tot nog toe geen toepassing gegeven. Daarnaast is mogelijk publicatie van uitspraken - met inachtneming van de nodige waarborgen en onder weglating van gegevens, die aanwijzing kunnen verschaffen omtrent de identiteit van de betrokkene - met het doel bekendheid te geven aan opvattingen van de berechtende colleges omtrent vakvraagstukken (MvT, blz. 22 en MvA blz. 10). Bij het afsluiten van dit artikel (1 september 1973) zijn 12 uitspraken van de RvT gepubliceerd en 5 van de RvB²¹). Een bespreking van alle uitspraken zou deze beschouwing te omvangrijk maken; ik beperk mij in hoofdzaak tot die aspecten van de uitspraken, waaruit normen voor het gedrag van registeraccountants zijn af te leiden. Het valt daarbij op dat de berechtende colleges zich bedienen van eenzelfde terminologie en zinsbouw als waarmee de overheidsrechter zich pleegt uit te drukken; het komt mij voor, dat niet-juristen soms moeite zullen hebben om uit dit juristenjargon de opvattingen omtrent vakvraagstukken af te leiden.

3.1 *De registeraccountant niet optredend als accountant*

Het merendeel van de gepubliceerde uitspraken, behelst een oordeel over gevallen waarin de registeraccountant niet optrad in zijn functie als accountant. Gevallen dus waarin de betrokkene andere werkzaamheden verrichtte dan het onderzoeken van de getrouwheid van een verantwoording:

- RvT 1969, no. 1, een registeraccountant belast met opstellen van de jaarrekening van een onderneming zonder opdracht tot controle. Volgens de RvT heeft hij toch de plicht om met de middelen die hem ten dienste staan de hem verstrekte gegevens te controleren (De Accountant, oct. 1969, jg 76, no. 2, blz. 93).
- RvT 1970, no. 1, een registeraccountant, die optreedt als commissaris van een N.V. Op hem rust m.b.t. de jaarrekening²²) en andere op zijn vakgebied liggende onderwerpen een verantwoordelijkheid, welke onder omstandigheden verder kan gaan dan die van commissarissen van wie niet een bijzondere vakkennis en ervaring omtrent deze onderwerpen mag worden

21)

		De Accountant	jaargang	no	blz.
RvT	1969 no. 1 (31-10-68)	oc.	1969	76	2 93
RvT/RvB	1970 no. 1 (17-4-69/23-1-70)	oct.	1970	77	2 77/79
RvT/RvB	1970 no. 2 („ / „)	oct.	1970	„	2 81/83
RvT	1971 no. 1 (3-6-70)	maart	1971	„	7 340
RvT/RvB	1971 no. 2 (2-2-70/6-8-70)	april/mei	1971	„	8 384/386
RvT	1971 no. 3 (23-11-70)	juni	1971	„	9 437
RvT	1971 no. 4 (ongedateerd)	nov.	1971	78	3 121
RvT	1971 no. 5 (ongedateerd)	nov.	1971	„	3 123
RvT/RvB	1972 no. 1 (29-6-70/23-7-71)	jan.	1972	„	5 236/244
RvT	1972 no. 2 (29-6-70)	jan.	1972	„	5 252
RvT	1973 no. 1 (13-11-72)	mei	1973	79	9 463
RvT/RvB	1973 no. 2 (2-2-72/29-6-72)	mei	1973	„	9 467/469

²²) De jaarrekening van de betrokken N.V. werd door een andere registeraccountant gecontroleerd. De uitspraken van de RvT en RvB (1970, no. 2) in een tegen hem aangespannen tuchtprocedure, welke tot een gelijk resultaat leidde, werden gepubliceerd in hetzelfde nummer van De Accountant, blz. 81-84.

verwacht. De RvT is van oordeel, dat met het falen op dit punt inbreuk is gemaakt op de „eer van de stand der accountants” en legt de maatregel, schriftelijke waarschuwing op (De Accountant oct. 1970 jg. 77, no. 2 blz. 77).

Opmerking verdient het feit, dat in beroep (RvB 1970, no. 1, De Accountant, oct. 1970, jaargang 77, no. 2, blz. 80) - hoewel de RvB tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid aannam van de betrokken registeraccountant voor zijn optreden als commissaris - toch een minder strenge maatstaf werd aangelegd. Het college verklaarde het bezwaar ongegrond; volgens de RvB ging het gewicht van de tekortkomingen niet uit „boven dat van de welhaast onvermijdelijke feilen aan alle menselijke arbeid in moeilijke omstandigheden verbonden, en dat daarom die tekortkomingen de eer van de stand der register-accountants niet raken”.

Voor de beide hiervoor genoemde gevallen is van belang artikel 6 van het ontwerp-GBR. In dat artikel wordt bepaald, dat een registeraccountant indien hij een stuk inhoudende een niet door hemzelf of mede door hemzelf afgelegde verantwoording afgeeft of doet afgeven, geacht wordt beroepshalve de getrouwheid van die verantwoording te hebben onderzocht, tenzij het tegendeel blijkt. Dit tegendeel kan slechts blijken door vermelding van een andere functie dan die van accountant of door het stellen van de woorden „niet gecontroleerd” of „geen accountantscontrole toegepast” op elk zelfstandig bruikbaar deel van het stuk.

- RvT 1971, no. 1, een registeraccountant, die optreedt als adviseur van de koper van een onderneming. Volgens de RvT moet van de registeraccountant, die een rapport opstelt omtrent een vergoeding van schade, uiterste behoedzaamheid worden gevergd, gezien het gezag dat aan een dergelijk rapport als een van een registeraccountant afkomstig stuk, kan worden toegekend. Dat getoetst aan deze maatstaf het rapport onvoldoende zorgvuldig is gesteld, omdat een aantal factoren van belang voor de schadevergoeding zijn verwaarloosd. De bezwaren waren echter niet zo ernstig van aard, dat een maatregel moest worden opgelegd. (De Accountant maart 1971, jg. 77, no. 7, blz. 340)
- RvT 1971, no. 5, een registeraccountant, die als adviseur betrokken was bij een onroerend goed-transactie. Bezwaar ongegrond verklaard. (De Accountant, nov. 1971, jaargang 78, no. 3, blz. 123)
- RvT 1971, no. 3, een registeraccountant, die optrad als juridisch adviseur bij een echtscheiding. Volgens de raad was betrokkene door het doen opstellen en door partijen laten ondertekenen van een zgn. echtscheidingsconvenant buiten tegenwoordigheid en medeweten van de juridische raadslieden van beide partijen, tekort geschoten in het interprofessionele contact tussen registeraccountants en advocaten en had hij blijk gegeven van een onjuist inzicht in de taakverdeling tussen beide beroepen. (De Accountant, juni 1971, jaargang 77, no. 9, blz. 437)
- RvT 1973, no. 1, een registeraccountant, die i.v.m. een gewenste overname een rapport uitbrengt aan een N.V. over de financiële positie van haar onderneming. Hij deelt daarbij mede „De cijfers zijn ontleend aan uw administratie, aangevuld met uw toelichtingen. Genoemde gegevens werden

door ons kritisch beoordeeld; controle van de administratie vond niet plaats". Achteraf bleek het vermogen van de onderneming aanzienlijk lager dan in het rapport werd medegedeeld.

De RvT achtte het niet gelukkig, dat beklagde zijn opdracht niet schriftelijk had bevestigd, omdat dit ertoe had geleid, dat over aard en omvang van de opdracht verschil van mening kon ontstaan. Voorts was de RvT van mening, dat de mededeling bij het rapport van betrokkenes werkzaamheden en verantwoordelijkheid geen voldoende duidelijke en daarmee een gevaar voor misverstand opleverende omschrijving geeft. Met name maakte de raad bezwaar tegen de zinsnede „genoemde gegevens werden door ons kritisch beoordeeld". Deze mededeling wekt de suggestie van een beoordeling der gegevens op hun betrouwbaarheid, doch laat anderzijds geheel in het duister hoever die beoordeling is gegaan en in hoeverre die beoordeling de conclusie wettigt, dat de door betrokkene bij zijn brief gevoegde overzichten de resultaten van de betrokken periode juist weergeven.

De bezwaren werden door de RvT dan ook gedeeltelijk gegrond verklaard, doch geen maatregel wordt opgelegd aangezien het rapport geen rol had gespeeld bij de latere overname van de onderneming. (De Accountant, mei 1973, 78e jaargang no. 9, blz. 463)

Ik acht deze uitspraak weinig gelukkig. In de eerste plaats de bezwaren tegen de geciteerde mededeling. De mededeling is m.i. conform het voorschrift van art. 7 RBR: „De registeraccountant, die in een verklaring gegevens vermeldt, welke niet zijn ontleend aan door hem verrichte werkzaamheden of aan door hem gebruikte verklaringen, is verplicht de bron, waaruit hij de gegevens heeft geput, nauwkeurig te omschrijven en de vereiste zorgvuldigheid ten aanzien van het gebruik van die bron in acht te nemen". Mijns inziens heeft de registeraccountant door de gegevens kritisch te beoordelen voldaan aan hetgeen in de laatste zin van art. 7 van hem wordt gevraagd. Voorts acht ik het onjuist dat het opleggen van een maatregel afhankelijk wordt gesteld van gedragingen van derden i.c. het gebruik van het rapport bij overname-onderhandelingen. De tuchtrechtspraak heeft ten doel misslagen in de beroepsuitoefening te weren; bij de beoordeling van de ernst daarvan kunnen de mogelijke gevolgen mede van invloed zijn. Het opleggen van een maatregel kan achterwege blijven als de misslag van volstrekt ernstige aard is (MvT wet RA, blz. 22, zie hierboven blz. 482). De vraag, welke gevolgen die misslagen feitelijk hebben gehad kan van belang zijn voor de civielrechtelijke aansprakelijkheid van betrokkene; bij de tuchtrechtelijke beoordeling dient ze m.i. geen rol te spelen.

- RvT/RvB 1973, no. 2. Ook hier zou door een registeraccountant een onjuist beeld zijn gegeven van de financiële toestand van een N.V. De RvT acht de bezwaren ongegrond. Naar het oordeel van de RvB was het door de verklaring gegeven beeld van de uitkomsten van de werkzaamheden van de registeraccountant - ofschoon geen toonbeeld van zorgvuldigheid - niet onjuist. Het college bevestigt de uitspraak van de RvT. (De Accountant, mei 1973, 79e jaargang, no. 9 blz. 467/469).

Voor dit en de hiervoor genoemde gevallen is van belang art. 11 van het ontwerp GBR: De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de

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

Tenslotte moeten de procedures RvT en RvB 1971, no. 2 en RvT no. 4, in dit verband worden genoemd. In het eerste geval ging het om jaarstukken, die niet alleen door een registeraccountant werden gecontroleerd, maar ook onder zijn medeverantwoordelijkheid waren samengesteld. Naar de mening van de RvB legt een dergelijk samengaan van functies - ook al mocht dit in de omstandigheden van het geval aanvaardbaar zijn - een grotere verantwoordelijkheid voor de inhoud van de jaarstukken op de betrokken registeraccountant dan de enkele controle op hem zou hebben geladen; zie ook hieronder no. 3.2. In de procedure RvT 1971, no. 4 tenslotte, was de betrokken registeraccountant niet alleen belast met de controle der jaarrekening maar ook met het bijhouden van de boekhouding (De Accountant, november 1971, jaargang 78, no. 3, blz. 121).

3.2 *De registeraccountant optredend als accountant*

Dan de uitspraken van de RvT en RvB inzake bezwaren gerezen in gevallen waarin registeraccountants op grond van onderzoek mededeling hadden gedaan omtrent de getrouwheid van een verantwoording. Naar huidige opvattingen vormt deze werkzaamheid de kern van het accountantsberoep (zie hierboven blz. 480).

In de uitspraken van de RvT en RvB 1970, no. 2, betrof het de vermelding in de jaarrekening van vergelijkbare cijfers van het voorgaande jaar. Deze cijfers waren niet door een registeraccountant gecontroleerd; bovendien weken ze enigszins af van de cijfers zoals deze door de aandeelhoudersvergadering waren vastgesteld. Naar het oordeel van de RvT, waarmee de RvB instemde, had, nu in de toelichting op de jaarrekening hiervan geen melding was gemaakt, de registeraccountant hierop in zijn *verklaring* moeten wijzen. Ten aanzien van de hierdoor noodzakelijk geworden herberekening van directie- en commissarissen-tantièmes, had de registeraccountant er niet mee mogen volstaan de directeur daarop mondeling te wijzen, maar ervoor moeten zorgen, dat dit in zijn *verslag* of op andere wijze aan commissarissen kenbaar was gemaakt. (De Accountant, oktober 1970, jaargang 77, no. 2, blz. 81-84)

In de uitspraken RvT en RvB 1971, no. 2 ging het om een aan aandeelhouders uit te brengen rapport, dat de jaarrekening van een buiten Nederland gevestigde vennootschap overeenstemde met de cijfers zoals deze waren opgenomen in een aan de directie van de N.V. uitgebracht rapport. De jaarrekening in kwestie was, zoals hiervoor reeds vermeld (3.1), onder medeverantwoordelijkheid van de registeraccountant samengesteld, kennelijk voor fiscale doeleinden; een goedkeurende verklaring was op diverse gronden niet gegeven. In plaats van te volstaan met te verklaren dat een en ander met

elkaar in overeenstemming was, werden in het rapport - zij het op gebrekkige wijze - bedenkingen geuit tegen de betreffende jaarrekening.

De RvT was nu van mening, dat de bedenkingen tegen de jaarrekening met het oog op een goede voorlichting van aandeelhouders duidelijk in het rapport hadden moeten worden vermeld. De raad houdt echter rekening met de omstandigheid dat de betrokken registeraccountant, door meer te doen dan hem was gevraagd, zich deze moeilijkheid zelf op de hals had gehaald. Het college verklaart het bezwaar gegrond maar ziet geen aanleiding tot het opleggen van een maatregel. De RvB daarentegen meent, dat de omstandigheid, dat de onderhavige moeilijkheid voortvloeide uit een poging de aandeelhouders beter voor te lichten dan hun was toegezegd, aan het gewicht van de door hem bij die pogingen begane tekortkoming geen afbreuk doet en legt de maatregel van schriftelijke waarschuwing op (De Accountant, april/mei 1971, jaargang 77, no. 8, blz. 384-387).

De uitvoerigste en mijns inziens meest belangwekkende uitspraken zijn RvT en RvB 1972 no. 1, gepubliceerd in de Accountant, januari 1972, jaargang 78, no. 5, blz. 236-251. Hier had het bestuur NivRA, nadat ook de betrokken accountantsmaatschap daarop had aangedrongen, de RvT verzocht een onderzoek in te stellen. Dit naar aanleiding van perspublicaties, waarin twijfel was geuit of de maatschap terecht een goedkeurende verklaring had afgegeven, gezien de toestand van de onderneming toen deze ongeveer negen maanden nadien failliet was verklaard. De Raad besluit tot berechting over te gaan van de vennoot, die in eerste instantie verantwoordelijk was voor de controle en het bezwaar tegen de medevennoten afzonderlijk te behandelen²³).

Uit de overwegingen van de RvT kan, zoals de RvB terecht constateerde, worden afgeleid dat het oordeel van de RvT zich uitstreckte over twee vragen. Is ten onrechte een goedkeurende verklaring afgegeven en is ten onrechte aan het bestuur van de onderneming toestemming gegeven deze verklaring in het jaarverslag te publiceren? De RvT beantwoordt de eerste vraag bevestigend op grond van een aantal omstandigheden, welke zo niet afzonderlijk dan toch in ieder geval gezamenlijk voor beklagde redenen hadden moeten zijn om zich te onthouden van afgifte van een goedkeurende verklaring.

De goedkeurende verklaring was gegeven op de geconsolideerde jaarrekening. Naar de mening van de RvT gaf de administratie zoals zij in het verslagjaar werd gevoerd onvoldoende inzicht in de winstgevendheid van bepaalde activiteiten, bovendien moeten op grond van art. 6 WvK en met het oog op eventuele deconfiture de rechten en plichten van de afzonderlijke vennootschappen uit de administratie worden gekend. Naar de mening van de RvB echter misten deze overwegingen van de RvT feitelijke grondslag. Ditzelfde kan worden gezegd van een in de jaarrekening aangebrachte verschuiving

²³) RvT 1972, no. 2. In een nogal feitelijk geformuleerde uitspraak komt de raad tot de conclusie, dat de medevennoten door het treffen van voorzieningen zoals in art. 15 RBR is vereist voldaan hebben aan hetgeen dit voorschrift verlangt en dat hen geen gegrond bezwaar treft met betrekking tot het afgeven van de goedkeurende verklaring (De Accountant jan. 1972, jaargang 78, no. 5, blz. 252 e.v.)

tussen moeder- en dochteronderneming welke naar de mening van de RvT ten onrechte als een bijdrage tot de winst was beschouwd, omdat een en ander betrekking had op een nog niet voltooide transactie met een derde. De RvB komt op grond van nader verkregen informaties tot de conclusie dat de onderhavige transactie in commerciële zin als tot stand gekomen was aan te merken en dat het aanvaardbaar was deze in de jaarstukken te verwerken.

Een belangrijk punt was de prognose van de omzet. Het bestuur van de onderneming had hieromtrent zeer optimistische verwachtingen, hetgeen onder meer hierin tot uiting kwam, dat tot het uiterste was gegaan met het activeren van met het oog op de toekomst gemaakte kosten en de waardering op kostprijs, inclusief verkoopkosten en indirecte kosten van de inmiddels aanzienlijk gegroeide voorraden. Naar de mening van de RvT was dit niet gerechtvaardigd en had beklagde zich met name moeten afvragen of t.a.v. de voorraden geen voorziening was vereist. Ook hier was, naar de RvB meende, geen reden de betrokken registeraccountant een verwijt te maken. Hij mocht bij het afleggen van zijn verklaring uitgaan van de continuïteit van het bedrijf en kon, tenzij er op het ogenblik van het afgeven van de verklaring een duidelijke aanwijzing was, dat de verwachtingen lager moesten worden gesteld, volstaan om - gelijk hij had gedaan - de activering te doen beperken tot het bedrag, hetwelk hij, uitgaande van een omzet en winst gelijk aan die, behaald in het voorgaande jaar, verantwoord kon achten.

De RvB kon zich dan ook niet verenigen met het oordeel van de RvT, dat de registeraccountant door het afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening, een misslag in de uitoefening van zijn beroep had begaan. Wel meende de RvB, dat de registeraccountant zich had moeten verzetten tegen publicatie van zijn goedkeurende verklaring in het jaarverslag. Krachtens art. 11 RBR is de registeraccountant nl. tot op zekere hoogte verantwoordelijk voor de inhoud van het jaarverslag aangezien de goedkeurende verklaring op de jaarrekening, volgens dat artikel, ook betrekking heeft op hetgeen in het jaarverslag met betrekking tot de inhoud van de jaarrekening wordt vermeld. Volgens de RvB werd in een bepaald gedeelte van het jaarverslag, waarin mededeling werd gedaan van een stijging van het winstsaldo en een toeneming van de winst per aandeel zonder toelichting of verwijzing naar een toelichting, een onwaarachtige voorstelling van zaken gegeven, aangezien het winstsaldo grotendeels was verkregen door onttrekking van een bedrag aan de algemene reserve. De omstandigheid dat dit laatste na nauwkeurige bestudering uit de jaarrekening kon worden afgeleid, maakte naar het oordeel van de raad de onwaarachtigheid van de als voormeld door het bestuur in de „belangrijke gegevens” en in de tekst van het jaarverslag gegeven voorstelling niet goed.

Eerder had de RvB overwogen dat „gezien de zeer vergaande wijze, waarop in het bedrijf activering van gemaakte kosten plaats had, waardoor dit - mede gezien de verdere financiële positie - uiterst kwetsbaar was geworden in geval van een omslag, het naar 's raads mening geboden was, dat bij de publicatie van de jaarcijfers dit facet met voldoende duidelijkheid naar voren bleef komen”. De RvB bevestigde met wijziging en aanvulling der gronden de uitspraak van de RvT voorzover daarbij was beslist, dat de betrokken regis-

teraccountant door het verlenen van toestemming aan het bestuur om zijn goedkeurende verklaring bij de jaarrekening over 1967 te publiceren in het jaarverslag, waarin deze jaarrekening was opgenomen, zich schuldig had gemaakt aan een misslag in de uitoefening van zijn beroep. In plaats van de door de RvT opgelegde maatregel van berisping legt de RvB een waarschuwing op.

In situaties als deze verkeert de registeraccountant, zoals de RvT overwoog, in een uiterst moeilijke positie; „niet zozeer wegens de sterke aan drang die vanwege het bestuur op hem werd uitgeoefend om een op groot optimisme omtrent de toekomst van het bedrijf gebaseerde jaarrekening te aanvaarden . . . doch wel wegens de zwaarwichtige gevolgen, die een weigering van de afgifte van een goedkeurende verklaring voor het gehele bedrijf had kunnen hebben”. Met de overweging, dat de registeraccountant „door toe te stemmen in de openbaarmaking van de van zijn goedkeurende verklaring voorziene jaarrekening tezamen met het jaarverslag, ernstig is tekortgeschoten in de zorgvuldigheid, die door een registeraccountant bij de voorlichting van het maatschappelijk verkeer moet worden betracht” stelt de RvB, m.i. terecht, het publieke karakter van de accountantsfunctie voorop.

3.3 Slotopmerking

Bestudering van de tuchtrechtspraak NIVRA roept interessante vragen op, waarvan vele onbesproken moesten blijven. Eén opmerking moet mij nog van het hart. Mijn indruk is dat, gezien het m.i. billijker oordeel in RvB 1970, no. 1 de bevredigender opvatting omtrent het onverplicht geven van informatie in RvB 1971, no. 2, het op veel punten gefundeerder en nauwkeuriger oordeel in RvB 1972, no. 1, in de tuchtrechtspraak NIVRA een beroepsinstantie niet kan worden gemist.