

De tuchtrechtspraak NivRA 1984-1989

**Mr. Drs. J. van Hees en
Drs. J. L. J. van Nijnatten**

1 Inleiding

Door Prof. Mr. C. A. Boukema (Boukema 1973, 1979, 1984) is in eerdere MAB-artikelen aandacht besteed aan de door de Raad van Tucht (RvT) en de Raad van Beroep (RvB) behandelde zaken en gedane uitspraken. Zijn laatste verhandeling betrof de periode 1978-1983.

In dit artikel wordt aandacht besteed aan de in de periode 1984-1989 behandelde tuchtrechtzaken. Volledigheidshalve wordt opgemerkt, dat de vermelde verslagjaren steeds betrekking hebben op de periode 1 september tot en met 30 augustus. Zoals bekend worden de uitspraken van de RvT en de RvB in verkorte vorm gepubliceerd in De Accountant (DA) en volledig, per jaar genummerd (en deels geannoteerd), in de NivRA-bundel Tuchtrechtspraak.

In paragraaf 2 wordt allereerst een cijfermatig overzicht van de aanhangig gemaakte zaken en de uitspraken gegeven. In paragraaf 3 wordt aandacht besteed aan uitspraken met een min of meer algemene strekking, waarbij de 'technische' uitvoering van de controlefunctie centraal staat. Het gaat dan om de vraag of de controlewerkzaamheden zodanig zijn geweest, dat terecht tot een (goedkeurende) verklaring is gekomen. Uitspraken waarbij het functioneren van de register-accountant (al dan niet in de vervulling van de accountantsfunctie) in meer algemene zin centraal staat, komen aan de orde in paragraaf 4.

2 Overzicht behandelde tuchtrechtzaken

De in de onderhavige periode behandelde tuchtrechtzaken zijn in schema 1 samengevat. Hierbij

zijn voor de uitspraken de volgende afkortingen gebruikt:

- a: gedeeltelijk gegrond, maar geen maatregel;
- b: waarschuwing;
- c: berisping;
- d: schorsing;
- e: doorhaling.

Voor wat betreft de laatste twee jaren wordt nog opgemerkt, dat het aantal opgelegde maatregelen groter is dan het aantal geheel of gedeeltelijk gegrond verklaarde klachten. Dit komt omdat een aantal klachten was gericht tegen meer register-accountants, aan wie allen een maatregel is opgelegd.

In de laatste door Boukema beschreven periode (1978-1983) waren gemiddeld dertien klachten aanhangig en werden jaarlijks gemiddeld veertien nieuwe klachten ingediend. In de onderhavige periode (1984-1989) bedroegen deze gemiddelden eenendertig respectievelijk zesentwintig. De RvT heeft het derhalve aanzienlijk drukker gekregen. Hierbij dient echter te worden bedacht, dat het aantal ingeschreven leden in 1989 ten opzichte van 1978 is toegenomen van 4.117 tot 6.091.

Het gemiddeld aantal uitspraken per jaar van de RvB bedroeg vijf in de periode 1978-1983 en acht in de periode 1984-1989. Zoals blijkt uit schema 2

Mr. Drs. J. van Hees RA studeerde bedrijfseconomie, recht en accountancy aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.

Drs. J. L. J. van Nijnatten studeerde bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam en accountancy aan de Vrije Universiteit te Amsterdam. Beiden zijn werkzaam bij Coopers & Lybrand Dijkster Van Dien en tevens als hoofddocent respectievelijk docent Controleleer betrokken bij de accountancy-opleiding van de Vrije Universiteit.

MAB

Schema 1 – Raad van Tucht

Verslag- periode	Aan- hangig	Nieuwe klachten	Inge- trokken	Onge- grond	Gegrond	Totaal uitspraken
1983/84	21	24	3	6	a : 3 b : 1 c : 1	11
1984/85	31	32	8	7	a : 3 b : 7 c : 1 d : 1 e : 1	20
1985/86	35	20	3	8	a : 5 b : 4 c : 4	21
1986/87	31	27	2	8	a : 4 b : 4 c : 4	20
1987/88	36	28	1	14	a : 3 b : 8 c : 2 d : 1	27
1988/89	36	28	10	9	a : 1 b : 4 c : 3 d : 1	16

Schema 2 – Raad van Beroep

Verslag- periode	Aan- hangig	Nieuwe klachten	Niet ont- vankelijk/ afgedaan	Uitspraak in verhouding tot Raad van Tucht			Totaal uitspraken
				Conform	Lichter	Zwaarder	
1983/84	2	3		1	1		2
1984/85	3	6		1		3	4
1985/86	5	6		2	5		7
1986/87	4	12	4	6	1		7
1987/88	5	19	3	2	2		4
1988/89	17	14	4	10	3	2	15

wordt dit laatste gemiddelde echter sterk beïnvloed door het grote aantal uitspraken in 1988/1989.

Zonder daar verder op in te gaan, wordt nog gewezen op het feit dat de RvB in twaalf gevallen tot een minder zware maatregel besliste en in slechts vijf gevallen tot een zwaardere.

3 De uitvoering van accountantswerkzaamheden door de registeraccountant

3.1 Inleiding

In deze paragraaf besteden wij aandacht aan een aantal uitspraken, waarbij de feitelijke uitvoering

van de controlewerkzaamheden door een registeraccountant centraal heeft gestaan. Hierbij hebben wij met name aandacht voor uitspraken, waaraan een min of meer algemene strekking kan worden toegekend. Het aantal van dergelijke uitspraken is overigens beperkt. De volgende onderwerpen komen aan de orde:

3.2 Vastlegging van de verrichte werkzaamheden

3.3 Controle van onderhanden werk

3.4 Controle van vorderingen.

3.2 Vastlegging van de verrichte werkzaamheden

Ingevolge artikel 18 GBR is iedere als accountant optredende registeraccountant gehouden de verrichte werkzaamheden zodanig te registreren dat op aanvaardbare wijze een goed beeld van de uitvoering kan worden gevormd.

Dit artikel is geplaatst in hoofdstuk III van de GBR en is derhalve van toepassing op alle als accountant optredende registeraccountants. Een concrete uitwerking van dit artikel is te vinden in Meningsuiting 4 'Vastlegging van verrichte accountantswerkzaamheden'. Deze Meningsuiting is onder andere een uitvloeisel van de in Meningsuiting 2 ('Kwaliteitsbeheersing van de accountantscontrole') gedane algemene aanbevelingen met betrekking tot de vastlegging van verrichte werkzaamheden.

Een van de doelstellingen van artikel 18 GBR is het verschaffen van een basis voor de arbeid van de RvT en RvB (Frielink, 1984). Indien een klacht tegen een registeraccountant wordt ingediend, dan zal hij het rechtsprekende college moeten kunnen aantonen welke werkzaamheden hij concreet heeft verricht.

Dat de RvT grote waarde toekent aan dit voorschrift blijkt uit RvT 1985-5 waarin de betrokken registeraccountant een berisping krijgt opgelegd in verband met handelen in strijd met dit artikel.

In casu werd de betrokken accountant verweten de controle van de jaarrekening van een onderneming, waar reeds gedurende lange tijd werd gefraudeerd, niet behoorlijk te hebben uitgevoerd. Betrokkene betoogde dat aan de

hand van het controleprogramma nog zou zijn na te gaan wat er precies is gecontroleerd. De RvT nam vervolgens kennis van de controle-dossiers en constateerde dat de in de dossiers aanwezige stukken uitsluitend de kolommenbalans, de afschrijvingsstaat en enkele zeer summiere specificaties omvatten. 'In de dossiers ontbrak iedere vastlegging omtrent de mogelijk verrichte werkzaamheden ter zake van de controle. In de dossiers bevonden zich evenmin aantekeningen omtrent bevindingen van eventueel uitgevoerde werkzaamheden, noch in de vorm van opmerkingen omtrent gecontroleerde gegevens, noch omtrent constatering dat boekingen in de controleperiode akkoord bevonden zouden zijn. Er was slechts een algemene kantoorinstructie aanwezig, die door de assistenten gehanteerd zou zijn.'

Binnen de accountantskantoren en -diensten zijn meestal uitgebreide interne dossierinstructies aanwezig en maatregelen om de naleving te garanderen. Naar te hopen valt, heeft deze uitspraak dan ook betrekking op een extreme uitzonderingssituatie.

3.3 Controle van onderhanden werk

Een vraag die op de mondelinge examens Controleleer door docenten en externe deskundigen aan kandidaten vaak wordt voorgelegd luidt: 'hoe controleert u de post onderhanden werk bij een aannemer'. Veel kandidaten vervallen bij de beantwoording in algemeenheden, zoals het beoordelen en testen van de administratief-organisatorische maatregelen, cijferbeoordeling en het opnemen (als accountant!) van het onderhanden werk. Gelukkig beseffen de meeste kandidaten dat de projectbeoordeling bij de controle centraal dient te staan. Hoe dit in de praktijk feitelijk in te vullen, blijkt voor velen echter moeilijk te beantwoorden.

Aan deze projectbeoordeling wordt enige concrete inhoud gegeven in de uitspraken RvT 1984-10 en 1987-11.

In RvT 1984-10 wordt de betrokkene verweten dat deze geen gebruik heeft gemaakt van het

controlemiddel voorcalculatie. In casu wordt echter geen maatregel opgelegd gezien het gebrekkige karakter van de voorcalculatie als controlemiddel bij het betreffende bedrijf.

Daarentegen wordt in RvT 1987-11 tot een misslag in de beroepsuitoefening geconcludeerd, omdat betrokkene zich ten onrechte, gelet op de kwaliteit, heeft gebaseerd op voorcalculaties en werkdoossiers met onvoldoende informatie.

In deze laatste uitspraak was sprake van een aanemer die zich (onder andere) bezighield met 'turn-key'-projecten. Door de accountant is bij zijn beoordeling van de waardering van het onderhanden werk gebruik gemaakt van offerte gerichte voorcalculaties waarvan de betrouwbaarheid beperkt was. Voorts gebruikte hij werkdoossiers waarin naar aanleiding van vergaderingen van een projectgroep werd aangetekend welke werkzaamheden nog verricht moesten worden. Dit werd ontoereikend geacht blijkens het volgende citaat:

'Door een onvoldoende vastlegging van de voortgang van het werk in de werkdoossiers leenden deze doossiers zich onvoldoende voor een vaststelling van de mate waarin een werk voltooid was, laat staan dat daaruit kon blijken of een bepaald werk naar genoegen van de opdrachtgever of mogelijke andere betrokkenen werd voltooid.'

3.4 Controle van vorderingen

Zoals bekend behoort de verzending van saldo-bevestigingen tot de Amerikaanse standard auditing procedures. In de Nederlandse controlepraktijk wordt over het algemeen grotere waarde gehecht aan het controlemiddel afloopcontrole. In de bij 3.3 reeds aangehaalde uitspraak 1987-11 sprak de RvT uit 'dat van betrokkene niet verwacht mocht worden dat hij debiteuren zou aanschrijven ter controle op de jegens hen bestaande vorderingen, gezien de geringe toepassing van dit controlemiddel hier te lande en de daaraan klevende bezwaren'. Deze bezwaren zijn onder andere in het Leerboek Accountantscontrole deel I (Frielink, e.a., 1985) besproken.

Overigens wijzen wij erop dat door de tuchtrechter toepassing van het controlemiddel afloopcontrole niet altijd als voldoende wordt geaccepteerd om het bestaan en waardering van vorderingen vast te stellen. Zie RvT en RvB 1985-8.

In deze casus was sprake van een grossiersbedrijf, waarbij deze de afnemers financierde op een wijze die veel verder ging dan het normale leverancierskrediet. De accountant had afloopcontrole toegepast op de debiteurenlijst per balansdatum.

Voor zover de vorderingen ten tijde van de controle bleken te zijn voldaan, beschouwde de accountant deze vorderingen als volwaardig. De RvT en RvB waren echter van mening dat in het onderhavige geval de omstandigheid dat een post betaald is, onvoldoende grond oplevert voor de slotsom dat geen voorziening nodig is. Er zou immers sprake kunnen zijn van een situatie waarbij oude posten worden voldaan uit opbrengsten van nieuwe leveringen op krediet, terwijl de facto toch sprake is van een insolvabele debiteur.

4 Het functioneren van de registeraccountant in algemene zin

4.1 Inleiding

De redenen waarom een registeraccountant met de tuchtrechter in aanraking kan komen zijn velerlei. Wellicht nog sterker dan bij de in paragraaf 3 behandelde zaken, hebben de uitspraken waarbij het functioneren van de registeraccountant in meer algemene zin centraal staat een casuïstisch karakter. Nochtans zijn in de onderhavige periode een aantal interessante uitspraken gedaan, met een min of meer algemene strekking. Hierbij gaat het om situaties waarbij het functioneren van de registeraccountant (al dan niet in de vervulling van de accountantsfunctie) in meer algemene zin centraal staat.

Achtereenvolgens worden de volgende onderwerpen behandeld:

4.2 De valkuilen van artikel 6 GBR

4.3 De registeraccountant als adviseur bij familie-aangelegenheden

4.4 Correspondentie en juridische procedures

4.5 Verdediging op basis van een andere functie vervulling.

4.2 De valkuilen van artikel 6 GBR

Hoofdstuk III van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) bevat regels voor registeraccountants die optreden als accountant. De diverse artikelen met betrekking tot de verklaringen zijn (thans nog) in dit hoofdstuk opgenomen.

De vraag wanneer een registeraccountant wordt verondersteld op te treden als accountant, en dus te maken heeft met de artikelen van hoofdstuk III, wordt beantwoord in artikel 2 lid 1. Dit is het geval indien de registeraccountant:

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

Voor wat betreft ad b is het in de praktijk niet altijd duidelijk of de getrouwheid van een door een registeraccountant afgegeven verantwoording nu wel of niet beroepshalve is onderzocht. Juist met het oog op de gewenste duidelijkheid bevat artikel 6 GBR de interpretatieve bepaling, dat een registeraccountant wordt verondersteld de getrouwheid van een door hem afgegeven verantwoording te hebben onderzocht, tenzij het tegendeel blijkt. Dit tegendeel kan slechts blijken door vermelding van een andere functie dan accountant (zie GBR-Interpretatie 11), dan wel indien de registeraccountant door middel van voorgeschreven bewoordingen aangeeft dat hij de verantwoording niet heeft gecontroleerd. Deze bewoordingen moeten worden gesteld op elk zelfstandig bruikbaar deel van het stuk (zie GBR-Interpretatie 3).

In de onderhavige periode zijn ten aanzien van het gebruik van de in artikel 6 genoemde bewoordingen een aantal duidelijke uitspraken door de RvT en RvB gedaan. Met name de RvB laat over de uitleg van dit onderdeel van artikel 6 geen enkele twijfel bestaan: de voorgeschreven bewoordin-

gen dienen *letterlijk* te worden weergegeven. Indien dit wordt verzuimd, dan heeft de registeraccountant via de artikelen 2, lid 1 onder b en 14, lid 4 in feite een goedkeurende verklaring afgegeven.

Het is van belang dat iedere registeraccountant zich dit (wellicht wat formalistische) standpunt terdege realiseert. Tot overtreding van deze GBR-bepaling wordt ook geconcludeerd in situaties, waarin een ieder in redelijkheid zal toegeven, dat het eigenlijk volstrekt duidelijk is wat door de registeraccountant is bedoeld.

Een voorbeeld hiervan is te vinden in RvT en RvB 1986-1. In deze casus heeft de betrokken accountant tussentijdse overzichten uitgebracht. In de begeleidende brieven is onder andere de volgende aanhef gebruikt: 'Ingevolge de ons verstrekte opdracht hebben wij de door u opgestelde balans en winst- en verliesrekening aan een beschouwing onderworpen. Aangezien de gegevens nog niet volledig door ons zijn gecontroleerd, moeten wij ons vooralsnog van een oordeel onthouden'.

De strekking van de boodschap van de accountant lijkt ons alleszins duidelijk. Men kan hooguit stellen, dat het wat ongelukkig is de naar een verklaring tenderende zinsnede 'van een oordeel onthouden' te hanteren. Nochtans is de RvB van oordeel dat de bepalingen van artikel 6 zijn overtreden. Uitsluitend omdat het onaannemelijk is dat klaagster door een en ander is misleid of dientengevolge schade heeft geleden, is geen maatregel opgelegd.

In RvT 1987-11 werd een schriftelijke berisping opgelegd aan een accountant die een rapport heeft uitgebracht over een tussentijdse balans van een onderneming, waarbij in het rapport is gesteld, dat de controle primair op de waardering van het onderhanden werk en de debiteuren gericht is geweest. Evenals bij de vorige uitspraak was de accountant gewoon nog niet klaar met zijn werk, maar heeft hij toch maar vast gerapporteerd. Ook hier zijn ten onrechte de bewoordingen van artikel 6 niet gehanteerd.

In de praktijk kunnen zich nogal wat situaties voordoen, waarbij de registeraccountant, hoewel misschien volstrekt te goeder trouw, in de valkuilen van artikel 6 kan stappen. Wij noemen de volgende voorbeelden:

- de situatie waarbij de registeraccountant alleen administratieve dienstverlening heeft verricht en daarover een accountantsrapport uitbrengt;
- het verzenden van concept-cijfers zonder dat de controle is afgerond (zie de hiervoor behandelde uitspraken);
- het rapporteren over uitgevoerde bijzondere onderzoeken (bijvoorbeeld een overname- of kredietonderzoek), waarbij in de rapportage de betreffende verantwoording (als bijlage) wordt opgenomen, zonder dat deze door de accountant, die het bijzonder onderzoek heeft uitgevoerd, is gecontroleerd;
- rapportering over uitgevoerde reviewwerkzaamheden (bijvoorbeeld in het kader van artikel 15, lid 3 GBR), waarbij de betreffende verantwoording wordt gevoegd.

4.3 De registeraccountant als adviseur bij familie-aangelegenheden

Behalve als controleur treedt de registeraccountant veelvuldig op als adviseur. In de onderhavige periode zijn diverse registeraccountants, die optraden als adviseur bij familie-aangelegenheden, met de tuchtrechter in aanraking gekomen. Voorbeelden van dergelijke aangelegenheden zijn de afwikkeling van een nalatenschap en echtscheidingsprocedures.

De genoemde voorbeelden van familie-aangelegenheden hebben enkele in het oog springende kenmerken. Zo spelen emotionele gevoelens bij de belanghebbenden vaak een belangrijke rol naast de aanwezige zakelijke belangen. De verhoudingen tussen de belanghebbenden (en vaak opdrachtgevers) kunnen hierdoor beïnvloed c.q. verstoord zijn. Daarnaast komen veelal waarderingsvraagstukken aan de orde. Het waarderen van tot een nalatenschap behorende aandelen is hiervan een voorbeeld.

Het inschakelen van een registeraccountant ligt, gelet op met name het tweede kenmerk, voor de

hand. Hij wordt immers deskundig geacht op het terrein van financiële (waarderings-)vraagstukken. Ook bezit hij in principe de onafhankelijkheid die in het kader van de reeds aangegeven emotionele verhoudingen tussen de belanghebbenden van belang is. Deze onafhankelijkheid was een van de aspecten die in de uitspraak RvT 1989-6 aan de orde kwam.

De registeraccountant had op verzoek van de man in een echtscheidingsprocedure aandelen gewaardeerd. De RvT achtte het verwijtbaar dat hij in zijn rapport heeft nagelaten aan te geven dat hij een bijzonder belang vertegenwoordigde. Dit ondanks het feit dat dit aan de direct betrokkene (de echtgenote) bekend was. De Raad overweegt hierbij dat de rapporten van de betrokkene ook door derden gelezen zouden kunnen worden. Het aangeven van het vertegenwoordigen van een bijzonder belang (artikel 9 lid 2 GBR) dient (zelfs indien dit bij de direct betrokkenen bekend is) dus te allen tijde plaats te vinden.

Ook duidelijkheid omtrent de verstrekte opdracht is een aspect dat bij de onderhavige procedures aan de orde kan komen.

Zo wordt in RvT 1985-6 de betrokken registeraccountant onder andere verweten dat het doel van de opdracht niet is vermeld in zijn rapportage. In 1986-4 concludeert de RvT dat partijen een verschillende lezing geven van hetgeen tussen hen is afgesproken.

De les is duidelijk: voorkom problemen door voldoende duidelijkheid omtrent de verstrekte opdracht te verkrijgen. Een schriftelijke vastlegging van de opdracht alsmede het verwerken hiervan in de rapportage is aan te bevelen. Zie in dit verband tevens Meningsuiting 6 ('Opdrachtbevestiging').

Tuchtrechtzaken waarbij waarderingsvraagstukken in het kader van een nalatenschap of echtscheiding centraal staan, treffen wij aan in RvT 1986-4 en 1989-6.

De RvT geeft in 1986-4 aan dat het 'op zichzelf niet ongebruikelijk is dat een aandelenwaardering niet van enige toelichting of motivering is voorzien'. Zij meent evenwel dat betrokkene dit niet had mogen weigeren toen klager daarom verzocht.

In 1989-6 gaat de Raad een stuk verder: 'De Raad acht strijdig met de zorgvuldigheid die een registeraccountant betaamt: het feit dat hij de belangrijkste uitgangspunten niet heeft onderbouwd'.

In een situatie waarbij de waardering van effecten aan de orde is, kunnen vele factoren van invloed zijn. Hierover is redelijkerwijs verschil van inzicht mogelijk, aldus de Raad in 1986-4. Juist hier is het derhalve noodzakelijk om de hiervoor behandelde uitspraak RvT 1989-6 als norm te hanteren: uitgangspunten en dergelijke dienen weergegeven en onderbouwd te worden.

4.4 *Correspondentie en juridische procedures*

Het zal niemand verbazen dat men mag veronderstellen dat registeraccountants in hun communicatie/correspondentie zorgvuldig te werk gaan.

Een extra dimensie wordt hierbij verondersteld indien de correspondentie mogelijk in een gerechtelijke procedure gebruikt zal worden. Zo stelt de RvT in 1984-1 dat 'een registeraccountant een grotere voorzichtigheid dan als regel is vereist, in acht moet nemen bij het schrijven van brieven en stukken, waarvan hij weet of kan vermoeden dat deze in een civiele procedure zullen worden gebruikt'.

Klagers kunnen zich hierop beroepend wenden tot de tuchtrechter, zoals blijkt uit de zaken RvT 1984-1, 1985-10, 1987-5 en 1987-12.

Uit deze tuchtrechtzaken is op te maken dat bovengenoemde zorgvuldigheid in ieder geval eist dat (zie RvT 1984-1):

- de registeraccountant rapporteert op basis van eigen onafhankelijk en objectief onderzoek;
- de registeraccountant de door zijn opdrachtgever verstrekte gegevens en uitgangspunten niet kritiekloos aanvaardt, doch deze ook onderwerp van eigen onderzoek laat zijn.

Een en ander dient te worden gezien in het licht van het gestelde in RvT 1987-12 dat 'van een registeraccountant afkomstige mededelingen door een rechter of arbiter in beginsel worden beschouwd als het resultaat van een deskundig en onpartijdig onderzoek'.

Het ontbreken van voldoende eigen onderzoek treffen wij aan in RvT 1985-10 waar de Raad concludeert, dat de door betrokkene verrichte werkzaamheden geen deugdelijke grondslag vormen voor de door hem gedane mededelingen.

Ook in RvT 1987-12 stelt de Raad vast dat de betrokkene teveel is afgegaan op mededelingen van zijn opdrachtgever en dat 'de brief van betrokkene in onvoldoende mate grondslag vindt in door hemzelf verrichte werkzaamheden'.

De RvT benadrukt dus het belang van de in artikel 11 GBR vereiste deugdelijke grondslag in dergelijke situaties, waarbij wordt aangetekend dat deze eis uiteraard geldt voor alle door als accountant optredende registeraccountants gedane mededelingen.

4.5 *Verdediging op basis van een andere functievervulling*

Registeraccountants hebben verschillende mogelijkheden in de verdediging tegen de klachten die tegen hen zijn ingediend.

Allereerst is er de mogelijkheid om het door de klager ten laste gelegde te bestrijden. Het gaat hierbij om de weerlegging van de aangevoerde feiten. Belangrijk in dit opzicht is de constatering dat de bewijslast in eerste instantie bij de klager berust.

Men treft in uitspraken dan ook wel aan dat de klager niet aannemelijk heeft kunnen maken dat ... en derhalve geen grond tot het opleggen van een maatregel aanwezig is.

Daarnaast is er de mogelijkheid om de eigen positie als centrale punt in de verdediging te gebruiken. De betrokkene stelt dan dat hij niet als registeraccountant optrad en zijn optreden derhalve niet onder de werkingssfeer van de tuchterspraak registeraccountants valt. Hij tracht op deze manier te ontkomen aan een tuchtrechtelijke veroordeling, niet door het tegen hem inge-

brachte te bestrijden, maar door een poging om de tuchtrechter buiten spel te zetten.

Hier speelt het bij 4.2 reeds aangehaalde artikel 2 GBR een rol. Dit artikel geeft aan wanneer een registeraccountant wordt verondersteld op te treden als accountant. In lid 1 onder a en b zijn positief geformuleerde voorwaarden opgenomen.

In artikel 2 lid 7 vindt men een negatief gestelde voorwaarde die de meest verstrekkende bepaling is:

'..... 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'.

In de onderhavige periode hebben accountants meermalen gepoogd om zich te verdedigen op grond van het feit dat men niet als registeraccountant optrad. Wij treffen dit met name aan in RvT 1986-7, 1986-12, 1987-9 en 1988-9. Opvallend is dat in geen van deze gevallen de betrokken registeraccountant ter zake het gelijk aan zijn zijde kreeg. Met name artikel 2 lid 7 GBR heeft hierbij gezorgd voor het falen van het verweer. Zo lezen wij bij 1988-9 dat de RvT hierbij overweegt 'omtrent dit verweer dat het noodzakelijk is dat het in principe niet-deskundige publiek moet kunnen onderscheiden of een bepaalde handeling door een RA al dan niet optredende als openbaar accountant is verricht'.

Een beroep op artikel 2 lid 7 GBR zal dus slechts kans van slagen hebben indien de registeraccountant het niet als accountant optreden volstrekt duidelijk etaleert.

5 Slot

De primaire betekenis van de tuchtrechtspraak schuilt niet zozeer in de bestraffing van de dader, maar in de handhaving van de beroepsnormen (Mr. C. Ch. Mout, annotatie RvT 1987-14). De preventieve werking (het weren en beteugelen van misslagen) staat centraal.

Dit preventieve aspect speelt met name een rol bij uitspraken met een min of meer algemene strekking. Kennisneming van juist deze uitspraken (zoals in dit artikel behandeld) wordt dan ook van harte aanbevolen.

Literatuur

- Boukema, C. A. , De tuchtrechtspraak NivRA 1968-1973, *MAB* nr. 10, 1973.
- Boukema, C. A. , De tuchtrechtspraak NivRA 1973-1978, *MAB* nr. 2, 1979.
- Boukema, C. A. , De tuchtrechtspraak NivRA 1978-1983, *MAB* nr. 8, 1984.
- Frielink, A. B. , *De GBR verklaard*, 2e druk 1984.
- Frielink, A. B. , en De Heer, H. J. (redactie), *Leerboek accountantscontrole*, deel 1 Algemene grondslagen, 1985.
- NivRA, Jurisprudentie Tuchtrechtspraak 1984-1989.