

H. Baas RA

Lezers discussiëren

Het 'vervolgingsbeleid' van het NivRA-bestuur

1. Inleiding

Op 20 september 1983 organiseerde de Vereniging van Accountancy-studenten een studentendag. Het onderwerp van deze dag luidde 'De accountant beoordeeld'. In de uitnodiging stond ondermeer vermeld: 'De gehele 20e september zal in het teken staan van de wijze waarop de (tucht)rechtspraak in Nederland reilt en zeilt en wel in het bijzonder die met betrekking tot de registeraccountant'.

Een onderdeel van mijn inleiding op deze dag had betrekking op het 'vervolgingsbeleid' van het NivRA-bestuur.

Hierbij werd uitgegaan van het op dat moment door het bestuur geformuleerde beleid terzake. Toen was echter reeds aangekondigd dat dit beleid zou worden herzien. In de Accountant van juni 1985 is het nieuwe beleid van het NivRA-bestuur geformuleerd. Dit is de aanleiding geweest de verschillende bestuursstandpunten en mijn in 1983 ingenomen standpunten te vergelijken en indien van toepassing enige kritische aantekeningen bij het huidige beleid te plaatsen.

2. De openbare accountant en zijn onafhankelijkheid en zijn onpartijdigheid in het oordeel

De openbare accountant is, zo heeft iedere registeraccountant tijdens zijn opleiding geleerd, enerzijds vertrouwensman van de bedrijfsleiding en anderzijds vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Als zodanig presenteert hij zich ook.

In de laatste jaren zijn de ondernemingen in ons land vermaatschappelijkt. Eén van de gevolgen van deze vermaatschappelijking is, dat het aantal erkende belanghebbenden bij ondernemingen is uitgebreid. Eén der belangrijkste informatiebronnen voor die belanghebbenden is de door de ondernemingsleiding jaarlijks samen te stellen en te publiceren jaarrekening. Nu ook het aantal ondernemingen dat verplicht is haar jaarrekening door een accountant te laten onderzoeken, mede op grond van wettelijke voorschriften, is toegenomen terwijl daarenboven de publikatieverplichtingen zijn uitgebreid ligt de conclusie, dat het aantal personen dat van het resultaat van de accountantscontrole i.c. zijn verklaring gebruik maakt eveneens is toegenomen voor de hand.

Op de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer - ook wel aangeduid als de openbare functie van de accountant - is derhalve een sterker accent komen te liggen.

Naast vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer treedt de accountant eveneens op als vertrouwensman van de verantwoordingsplichtige bedrijfsleiding.

In het accountantsberoep is altijd verdedigd dat de beide functies niet strijdig met elkaar zijn, doch in tegendeel elkaar aanvullen en niet te scheiden zijn. Gesteld is altijd dat een basisvoorwaarde voor de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer is dat de accountant ook de vertrouwensman van de ondernemingsleiding is. Zonder de laatste functie zou de eerste functie niet aan de verwachtingen kunnen voldoen. Bedacht dient echter te worden dat in uiterste instantie de belangen van het maatschappelijk verkeer en de ondernemingsleiding niet parallel lopen, doch zelfs strijdig met elkaar kunnen zijn.

Sterker nog:

Aan deze in principe aanwezige belangentegenstelling ontleent de accountant zijn openbare functie.

Vanwege deze mogelijke belangentegenstelling dient de door de bedrijfsleiding periodiek af te leggen verantwoording in de vorm van de jaarrekening door de accountant te worden gecontroleerd. Aldus wordt waarde aan de verantwoording toegevoegd.

Het maatschappelijk verkeer moet daarom vertrouwen in de accountant hebben. Vertrouwen in met name zijn deskundigheid, zijn onafhankelijkheid en zijn onpartijdigheid in zijn oordeel. Als de accountant zich daarnaast presenteert als de vertrouwensman van de ondernemingsleiding kan dit in principe aanleiding geven tot twijfels met betrekking tot de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid in zijn oordeel. Het is al een oude wijsheid dat de mens, en dus ook een accountant, geen twee heren kan dienen, en dit geldt zeer zeker op het moment dat de belangen van de 'twee heren' niet meer aan elkaar gelijk zijn.

Stempel gezegd kan men stellen dat de ondernemingsleiding in de eerste plaats belang heeft bij de verklaring van de accountant en het maatschappelijk verkeer daarentegen bij zijn controle. Tussen deze twee partijen staat de accountant die zijn onafhankelijkheid en zijn onpartijdigheid moet handhaven. En niet alleen 'in fact' doch ook 'in appearance'.

Als men dit tenslotte nog beziet tegen de achtergrond van een aantal geruchtmakende calamiteiten in ondernemingsland waarbij de accountant - al dan niet terecht - mede in opspraak is gekomen, zal het voor een ieder duidelijk zijn, het accountantsberoep staat niet alleen meer dan ooit in de schijnwerpers, maar daarenboven meer dan ooit aan kritiek bloot.

Deze kritiek is met name gericht op zijn onafhankelijkheid en de onpartijdigheid in zijn oordeel. Daarenboven is de kritiek, doch dit is ten opzichte van het verleden niet nieuw, gericht op vermeende misslagen in de uitoefening van het accountantsberoep. Wel nieuw is dat de oorzaken van deze

misslagen door klagers dikwijls worden gezocht in een gebrek aan onafhankelijkheid en onpartijdigheid in het oordeel.

Hierop wijzen bijvoorbeeld de in de laatste tijd meer dan ooit gehoorde gezegden: 'Twee handen op één buik', 'Wiens brood men eet, wiens woord men spreekt', 'His master's voice', en vul maar aan.

Ook het zich beroepen op het verschoningsrecht, dat uitsluitend toekomt aan de vertrouwensman van een enkele persoon, dan wel groepen van personen met een gemeenschappelijk belang kan worden uitgelegd als een gebrek aan onafhankelijkheid en onpartijdigheid in zijn oordeel.

De conclusie is duidelijk, er bestaan bij het maatschappelijk verkeer met betrekking tot de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid in het oordeel van de openbare accountant twijfels. De ernst hiervan kan niet worden onderschat, daar zoals gesteld, naast de deskundigheid de onafhankelijkheid en onpartijdigheid de peilers zijn waarop het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de accountant is gebaseerd.

3. Taken van de beroepsorganisatie

Met betrekking tot de hiervoor in hoofdstuk 2 behandelde problematiek heeft zowel de individuele accountant, als de diverse accountantsmaatschappen een taak. Doch ook de beroepsorganisatie moet op dit punt uiterst actief zijn. Op de taak van de accountant en het samenwerkingsverband waarbinnen hij functioneert wordt hier niet ingegaan, doch speciale aandacht zal worden besteed aan de taak van onze beroepsorganisatie terzake. Wat deze taak behelst is in artikel 1 lid 3 van de Wet op de Registeraccountants vermeld, te weten:

- a. de bevordering van een goede beroepsuitoefening;
- b. de behartiging van hun gemeenschappelijk belang;
- c. de zorg voor de eer van de stand;
- d. het verzorgen van een opleiding tot registeraccountant.

In de Memorie van Toelichting bij deze wet is met betrekking tot de taak nog vermeld:

'De autonome taak van de orde omvat het bevorderen van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants, de behartiging van hun gemeenschappelijke belangen en de zorg voor de eer van hun stand en het verzorgen van de opleiding tot registeraccountant. De orde maakt de daartoe nodige verordeningen. De leden zijn gehouden aan de door de orde te stellen arbeids- en ereregelen en onderworpen aan het toezicht der orde in de vorm van tuchtrechtspraak'.

Als wij even afzien van de taak met betrekking tot het verzorgen van een opleiding tot registeraccountant kan worden gesteld dat de taken genoemd onder a, b en c veel met elkaar gemeen hebben. Alleen de mate van detaillering neemt van a tot c af.

Als wij nu de in hoofdstuk 2 gesignaleerde problematiek confronteren met de taken van de beroepsorganisatie komt vanzelf de vraag op welke maat-

regelen de beroepsorganisatie in het kader van haar wettelijke taak met betrekking tot bedoelde problematiek moet nemen.

Hiervan zijn veel voorbeelden te geven. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan het publiceren van meningsuitingen en GBR-interpretaties. Hoewel het belang van deze maatregelen niet moet worden onderschat, dient toch in aanmerking te worden genomen dat deze voornamelijk interne werking hebben, derhalve speciaal gericht zijn op de hiervoor onder a genoemde taak van het bestuur. Daarenboven heeft een toenemende gedetailleerde regelgeving het nadeel dat de kans op door derden vermeend falen van accountants toeneemt, hetgeen het maatschappelijk aanzien van het beroep vervolgens weer niet ten goede komt. Het is de kunst om op dit punt het juiste evenwicht te vinden. Hierop wordt hier niet nader ingegaan.

Belangrijker in dit kader lijken echter externe maatregelen. Door middel van dergelijke maatregelen wordt namelijk niet alleen de goede beroepsuitoefening bevorderd, doch worden met name de gemeenschappelijke belangen van ons beroep behartigd en de vereiste zorg aan de eer van de stand besteed.

Een belangrijker middel voor het uitoefenen van de onder b en c genoemde taken kan zijn het gebruik maken van de in artikel 40 WRA opgenomen mogelijkheid van het bestuur van het NivRA, de Raad van Tucht te verzoeken na te gaan of een bepaalde gedraging van een accountant in een concrete situatie als een misslag of een inbreuk op een verordening moet worden gezien.

In 1980 heeft het bestuur een officieel standpunt over het aanhangig maken van tuchtzaken gepubliceerd. Dit luidde dat het bestuur de Raad van Tucht zou verzoeken een onderzoek in te stellen indien:

- a. een lid in opspraak komt;
- b. een lid een verordening lijkt te hebben overtreden;
- c. de ondernemingskamer of de Hoge Raad vaststelt dat een jaarrekening afwijkt van de wet en de accountant daarvan in zijn verklaring geen melding heeft gemaakt.

Echter reeds in het jaarverslag 1980/81 heeft het bestuur aangekondigd dit beleid te herzien. Dit nieuwe beleid is evenwel eerst in juni 1985 gepubliceerd. Hoe nu het beleid in deze tussenliggende periode is geweest is niet geheel duidelijk.

In de Accountant van die maand is de nota 'Bestuur en tuchtrechtspraak' gepubliceerd. De belangrijkste verschillen tussen het nu aangekondigde en het uit 1980 daterende beleid zijn:

- Het enkele feit dat een accountant wegens een ernstig delict in de vermogensrechtelijke sfeer is of wordt vervolgd, derhalve, ongeacht de uitspraak, kan aanleiding vormen van het instellen van de tuchtprocedure. Een veroordeling van een dergelijk delict zal altijd hiertoe aanleiding geven;
- Een voor de verantwoordingsplichtige 'negatieve' uitspraak van de Ondernemingskamer bij een door een accountant goedgekeurde jaarrekening zal niet meer automatisch leiden tot het instellen van een tucht-

procedure door het bestuur;

- Opspraak van een accountant in de pers is onvoldoende voor het instellen van een procedure. Eerst als deze kritiek gesubstantieerd wordt in enigerlei vorm bestaat er aanleiding te overwegen zich tot de Raad van Tucht te wenden.

Het blijkt derhalve dat het bestuursstandpunt 'liberaler' is geworden. Het bestuur stelt dat ieder geval uniek is, en ontleent hier vervolgens de conclusie aan dat ieder geval door haarzelf zelfstandig moet worden beoordeeld. Vastlegging van het beleid in detail wordt daarom niet mogelijk geacht. Slechts de grote lijnen worden daarom aangegeven.

Uitgaande van dit laatst geformuleerde beleid kan de vraag gesteld worden of het bestuur aldus voor buitenstaanders waarneembaar geheel voldoet aan haar hiervoor toegelichte wettelijke taak. Hierbij zouden vraagtekens geplaatst kunnen worden en wel om de volgende redenen:

- In iedere situatie dat een lid in gezaghebbende media in opspraak komt wordt, ook al is de opspraak volkomen onterecht, ten minste de schijn gewekt dat de eer van de stand wordt aangetast. Het zou aanbeveling verdienen indien het bestuur uit hoofde van haar taak inzake de behartiging van het gemeenschappelijke belang van de accountants en haar zorg voor de eer van de stand, haar taak zodanig zou interpreteren dat zij de Raad van Tucht verzoekt een onderzoek in te stellen naar de gedragingen van de in opspraak geraakte accountant. Men zou kunnen stellen dat de uitspraak van de Raad van Tucht altijd zal bevestigen dat het verzoek terecht is gedaan. Men kan namelijk stellen dat hoe de uitspraak ook zal luiden deze goed is voor de eer van de stand. Voorwaarde is dan wel dat de klager, in casu het bestuur de uitspraak herkenbaar openbaar maakt.

- In de situatie van de toewijzing van een klacht door de Ondernemingskamer moet in aanmerking worden genomen dat, naast de verantwoordingsplichtige, de accountant door de Ondernemingskamer wordt gehoord over de in de eis van de klager vermelde tekortkomingen in de jaarrekening. Verantwoordingsplichtige en accountant zullen derhalve gemotiveerd trachten aan te geven waarom de omstreden jaarrekening naar hun mening wel aan de wet voldoet. De klager zal op zijn beurt het tegenovergestelde trachten aan te tonen. Vooralsnog is ten minste voor de klager niet zonder meer duidelijk of de accountant in het proces optreedt als vertrouwensman van de bedrijfsleiding dan wel als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer.

Bij een 'negatieve' uitspraak van de Ondernemingskamer voor de ondernemingsleiding zou de accountant bij het maatschappelijk verkeer ten minste de schijn tegen kunnen hebben dat hij de functie van vertrouwensman van de ondernemingsleiding heeft laten prevaleren boven die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Zoals gesteld heeft in uiterste instantie de verantwoordingsplichtige 'slechts' belang bij een verklaring. De uitspraak van de Ondernemingskamer betekent in principe dat de accountant de verklaring ten onrechte heeft afgegeven. Hoewel de

accountant hiermede niet wordt veroordeeld, heeft hij ten minste de schijn tegen zich.

Hierbij dient bedacht te worden dat geen uitspraak wordt gedaan over het feit of de ten onrechte afgegeven verklaring te wijten is aan verschil in wetsinterpretatie tussen enerzijds de accountant en anderzijds de Ondernemingskamer dan wel aan een misslag in de accountantscontrole waarbij zoals reeds gesteld met name het maatschappelijk verkeer belang heeft. Het maatschappelijk verkeer doch ook de desbetreffende accountant en het gehele accountantsberoep hebben er recht op te weten wat de oorzaak is van het ten onrechte afgeven van een goedkeurende verklaring.

Men kan stellen dat het uit hoofde van de tot de onder a, b en c genoemde taken van het bestuur behoort hierover naar het maatschappelijk verkeer en naar het accountantsberoep klaarheid te brengen. Het aanspannen van een tuchtzaak is hiervoor het aangewezen middel.

Bij alle kritiek op dit inmiddels door het bestuur verlaten standpunt, is teveel vanuit het oogpunt van de betrokken accountant geredeneerd. Vanuit zijn bijdrage aan een jaarrekeningprocedure zal er inderdaad niet altijd aanleiding zijn om te onderzoeken of hij wel of geen misslag heeft begaan. Indien men echter deze problematiek beziet vanuit de positie van het maatschappelijk verkeer kan men zeer wel tot de conclusie moeten komen dat het tot de taak van het bestuur van de beroepsorganisatie behoort om hier de noodzakelijke actie te nemen. Het bestuur zal in die situatie niet moeten wachten tot er wel of geen natuurlijke klager optreedt. Dit is volkomen irrelevant daar het bestuur alsmede het maatschappelijk verkeer en alle accountants in deze situatie een geheel ander belang bij een tuchtzaak hebben dan een willekeurige natuurlijke klager.

Tuchtzaken zijn in ons land (nog) niet openbaar. Echter niemand verbiedt een klager om de uitspraak in een door hem aangespannen procedure volledig derhalve inclusief de naam van de betrokken accountant openbaar te maken.

Het verdient zeer zeker aanbeveling om in die situaties dat het NIVRA-bestuur het tot haar wettelijke taak rekent om een tuchtzaak aanhangig te maken de uitspraak op de hiervoor bedoelde wijze openbaar te maken. Als het NIVRA-bestuur op deze wijze haar wettelijke taak interpreteert dan kan gesteld worden dat zij een goede beroepsuitoefening bevordert, het gemeenschappelijk belang van de registeraccountants behartigt en zorgdraagt voor de eer van de stand.

4. Tot besluit

De bedoeling van de rubriek 'Lezers discussiëren' is, zoals uit het juni-nummer 1984 blijkt, ondermeer om onderwerpen ter discussie aan te dragen zonder een volledige behandeling daarvan na te streven. Dit laatste geldt zeker voor deze bijdrage. Zo is bijvoorbeeld geen aandacht besteed aan de vraag of het tuchtrecht een externe of een interne maatregel voor accountants is, doch er is zonder enige behandeling van deze problematiek impliciet van uitgegaan dat het tuchtrecht een publieke zaak is. Daarenboven is

bijvoorbeeld eveneens de mogelijk materiële en immateriële schade voor de door het NIVRA-bestuur aangeklaagde accountant niet in de beschouwingen betrokken.

Ook de mogelijk negatieve invloed op het aanzien van het beroep van een veelheid van door het bestuur aanhangig gemaakte tuchtzaken is niet behandeld. Ook zou van bepaalde getrokken conclusies kunnen worden gesteld dat de hiervoor aangedragen motiveringen enigszins mager zijn. Desondanks zijn de in de bijdrage opgenomen stellingen bewust ingenomen in de hoop dat deze problematiek, die naar mijn mening in ons beroep te veel vanuit de individuele accountant is gezien, mede ten gevolge van de naar verwachting op gang komende discussie in een breder kader wordt geplaatst. In een openbaar beroep als dat van een accountant dient men zeer nadrukkelijk met het oordeel en de belangen van het publiek rekening te houden. Temeer indien men in aanmerking neemt dat ten minste op de langere termijn de belangen van het publiek en van het accountantsberoep aan elkaar gelijk zijn.