

Tuchtrecht: onderkennen van algemeen of specifiek karakter van een uitspraak

De betekenis van een concept-jaarrekening

A.J. Stokkel

LEZERS REAGEREN

Bovenstaande ondertitel is reeds tweemaal eerder aan gepubliceerde artikelen gehecht. Eerst aan de 'Audit Alert' nummer 3 van het Directoraat Vaktechniek van het Nederlands Instituut van Register-Accountants (verder NIVRA), gepubliceerd in *De Accountant* van juli/augustus 1993. Vervolgens heeft Blokdijk haar gehanteerd bij zijn artikel 'Een zonderling in het maatschappelijk verkeer' in het *MAB* van mei 1994. In dit artikel behandelt Blokdijk de praktische gevolgen van de betreffende 'Audit Alert'.

Voorliggend artikel behandelt eveneens de betekenis van een concept-jaarrekening, en is derhalve voorzien van dezelfde ondertitel. In dit artikel zal, na een korte historische schets, worden ingegaan op tuchtspraak 92-8, leidend tot genoemde 'Audit Alert'. Vervolgens wordt nader ingegaan op het algemeen geldend karakter dat het NIVRA aan deze uitspraak toekent.

1 Voorgeschiedenis

In de 'Audit Alert' nummer 3 wordt door het NIVRA een door Blokdijk als 'wereldvreemd' omschreven aanbeveling gedaan omtrent het gebruik van de bewoording 'concept'. Hierbij wordt verwezen naar een uitspraak van de Raad van Tucht van 30 mei 1990, die op 28 februari 1991 door de Raad van Beroep is bevestigd. Het gaat hier om tuchtrechtszaak 92-8, door het NIVRA gepubliceerd in *De Accountant* van mei 1992.

A. J. Stokkel studeerde accountancy aan de post-doctorale accountantsopleiding van de Vrije Universiteit te Amsterdam. Hij studeerde begin 1995 af op een slot-scriptie, met als onderwerp 'GBR en Tuchtrecht 1989-1994'. Auteur is werkzaam bij Coopers & Lybrand te Alkmaar.

In deze tuchtzaak ging het om het volgende.

Een accountant, zoals in tuchtzaken gebruikelijk verder betrokkene te noemen, verstrekte op 2 september 1986 aan een potentiële financier, verder klager te noemen, de jaarstukken over het boekjaar 1983/84 en de concept-balans en resultatenrekening over het boekjaar 1984/85 van een cliënt. Bij deze stukken was een begeleidende brief gevoegd die vermeldde:

'De toezending ondervond helaas enige vertraging omdat aan de hand van een zeer recent binnengekomen jaarrapport van één der dochterondernemingen nog een correctie moest worden toegepast in de conceptstukken 1984/85. In de rubricering van de cijfers in de resultatenrekening 1984/85 kan dit nog onderlinge verschuivingen tot gevolg hebben, het eindresultaat wijzigt daardoor niet meer.'

Op basis van deze informatie heeft klager in januari en februari 1987 leningen verstrekt tot een bedrag van 2 miljoen gulden.

Op 18 februari 1987 heeft betrokkene een goedkeurende verklaring afgegeven bij de jaarrekening 1984/85. Kort na afgifte van de verklaring heeft klager een aanvullende lening van 1 miljoen verstrekt.

Nadien is bij de controle van de jaarrekening 1985/86 gebleken dat door een onjuiste interne controle op de matching van kosten en opbrengsten het resultaat over 1984/85 voor een bedrag van 1 miljoen gulden te positief is voorgesteld, hetgeen blijkbaar van wezenlijke invloed is. Geruime tijd later is de cliënt in staat van faillissement terechtgekomen.

Klager diende een viertal klachten in, waarvan de eerste twee relevant zijn in het kader van deze bespreking. Deze klachten luiden als volgt:

- ten eerste dat betrokkene met zijn brief van 2 september 1986 ten onrechte de indruk heeft gewekt dat de cijfers door hem gecontroleerd waren;
- ten tweede dat betrokkene ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft gegeven bij de jaarrekening 1984/85.

Tegen de eerste klacht voert betrokkene aan dat hij de nodige (mondelinge) voorbehouden heeft gemaakt, en dat hij alle stukken van de bewoordingen 'concept' had voorzien. Van enig gemotiveerd verweer tegen de tweede klacht blijkt uit de behandeling van de tuchtzaak niets.

De Raad van Tucht oordeelt, en nu komt het, dat betrokkene bij het eerste klacht-onderdeel door het hanteren van de bewoording 'concept' niet de in artikel 6 GBR voorgeschreven bewoordingen heeft gebruikt en dus geacht wordt de getrouwheid van de gegeven verantwoording te hebben onderzocht.

De Raad van Tucht oordeelt beide onderdelen gegrond en legt betrokkene de maatregel van berisping op.

Vervolgens komt betrokkene te overlijden. Door zijn erven, gesteund door het vaktechnisch bureau van het accountantskantoor van betrokkene, wordt beroep aangetekend tegen het gegrond bevonden eerste punt, met als motivatie dat een conceptverantwoording geen verantwoording is. Tegen het (veel ernstiger) gegrond bevonden tweede punt wordt geen beroep aangetekend, hetgeen Blokdijk doet vermoeden dat het beroep is ingesteld in het belang van het accountantsberoep.

Bij dit vermoeden kan men, alhoewel het buiten het bestek van deze behandeling valt, vraagtekens plaatsen. De vraag kan immers gesteld worden waarom klager de brief bij de concept-jaarrekening überhaupt in geding heeft gebracht. Naar de reden kan men slechts gissen. Het fout verklaren van de goedkeurende verklaring zelf door de tuchtrechter was blijkbaar niet voldoende. Klager wilde een oordeel van de tuchtrechter omtrent de concept-jaarrekening én omtrent de verwachtingen die betrokkene door de begeleidende brief bij klager wekte. Klager verstreekte immers leningen op grond van de

concept-jaarrekening. Voor verhaal van deze schade vormt de verklaring bij de foute jaarrekening geen basis. Het oordeel van de tuchtrechter zal vervolgens ongetwijfeld in een civielrechtelijk vervolg zijn ingebracht.

Het beroep van de erven faalt overigens omdat de erven niet ontvankelijk worden verklaard.

2 'Audit Alert'

Het NIVRA heeft vervolgens kennisgenomen van de uitspraak van de Raad van Tucht. Het NIVRA ziet in deze uitspraak blijkbaar een principiële en algemeen geldende uitspraak en publiceert twee en een half jaar na de uitspraak de reeds genoemde 'Audit Alert'. Hierin worden de leden opgeroepen in het vervolg bij de toezending van concept-stukken de in artikel 6 GBR vermelde bewoording 'geen accountantscontrole toegepast' op concept-jaarrekeningen te vermelden. Tevens wordt een standaard-tekst aanbevolen, op te nemen in de begeleidende brief. Tot slot wordt aanbevolen dit voorschrift ook voor andere verantwoordingen dan de jaarrekening te hanteren en geen concept-verklaring in concept-stukken op te nemen.

Blokdijk gaat in zijn artikel niet inhoudelijk in op de totstandkoming van de 'Audit Alert'. Hij gaat in op de consequenties van de aanschrijving, alsmede op de vraag of de Raad van Tucht terecht tot de conclusie kon komen dat een concept-verantwoording een verantwoording is. Het NIVRA heeft in de 'Audit Alert' namelijk dit standpunt van de Raad van Tucht overgenomen. Aldus concludeert Blokdijk dat het NIVRA met de conclusie dat een concept-verantwoording ook een verantwoording is een foute conclusie trekt. Het NIVRA maakt daarmee de accountant tot 'een zonderling in het maatschappelijk verkeer' en stelt het beroep nodeloos bloot aan risico's van claims.

De behandeling van Blokdijk had echter achterwege kunnen blijven. Want wat blijkt na bestudering van de feiten in de tuchtzaak?

3 Wat is er feitelijk gebeurd?

3.1 Het oordeel van de Raad van Beroep

Allereerst is de uitspraak van de Raad van Tucht, in tegenstelling tot hetgeen het NIVRA stelt, NIET bekrachtigd door de Raad van Beroep.

Betrokkene overleed enige weken na de uitspraak van de Raad van Tucht, dat wil zeggen binnen de beroepstermijn van twee maanden. Betrokkene had op dat moment nog geen beroep aangetekend. Zijn erven stelden vervolgens beroep in. De Raad van Beroep verklaarde de erven echter niet ontvankelijk aangezien artikel 52 lid 1 van de WRA stelt dat alleen betrokkene beroep kan aantekenen. De Raad van Beroep stelt dat niet is gebleken dat betrokkene beroep had willen aantekenen. De Raad van Beroep liet vervolgens de uitspraak van de Raad van Tucht in stand.

Van belang hierbij is dat het oordeel waar in de 'Audit Alert' op in wordt gegaan slechts het oordeel is van de Raad van Tucht. De vermelding van het NIVRA dat de Raad van Beroep de uitspraak heeft bekrachtigd is niet alleen onjuist maar geeft het oordeel tevens de schijn van een 'hogere' kwalificatie die er niet is.

Alhoewel dit buiten het bestek van de in casu behandelde problematiek valt, deed de Raad van Beroep hiermee in een ander opzicht een belangwekkende uitspraak. Het was de eerste maal dat een betrokkene in de periode na uitspraak van de Raad van Tucht maar vóór het aantekenen van beroep overleed. Eerder was door Burggraaff in zijn annotatie op tuchtzaak 88-4 gefilosofeerd omtrent de vraag hoe de Raad van Beroep een dergelijke zaak zou afhandelen. Eén optie was seponeren van de zaak onder niet-ontvankelijk-verklaring van de klager (zoals gebruikelijk bij overlijden gedurende het aanhangig zijn van een zaak), een andere optie was het in stand houden van de uitspraak van de Raad van Tucht. Op deze vraag is nu een antwoord gekomen. De Raad van Beroep laat de uitspraak van de Raad van Tucht in stand, hetgeen betekent dat de door de Raad van Tucht opgelegde maatregel van berisping in stand blijft. Resteert wel de vraag hoe deze maatregel, na afloop van de beroepstermijn van twee maanden, zal worden opgelegd nu betrokkene is overleden en zijn naam uit dien hoofde in het register is doorgehaald. Maar deze casuïstiek is nu niet relevant.

3.2 Het algemeen karakter

Het NIVRA maakt vervolgens de grote fout in de uitspraak een algemeen karakter te zien. Men haalt slechts de toetsing van de Raad van Tucht aan artikel 6 GBR aan. Hierbij wordt voorbijge-

gaan aan de verdere beschouwingen van de Raad van Tucht, en zodoende mist het NIVRA het specifieke karakter van deze zaak. Indien de procedure als totaal zou zijn beoordeeld, dan was de 'Audit Alert' in de huidige vorm nooit verschenen. Want wat valt er in de behandeling van de tuchtzaak te lezen:

a De klacht

De klacht zelf gaat geenszins in op een overtreding van artikel 6 GBR. Klager stelt dat betrokkene 'door zijn brief van 2 september 1986 de indruk heeft gewekt dat de cijfers gecontroleerd waren.' Een ieder de kennis neemt van de bewuste passage in de aanbiedingsbrief kan moeilijk tot een andere conclusie komen. Brief en aanduiding 'concept' spreken elkaar tegen.

b De overwegingen van de Raad van Tucht

Feitelijke vraag die nog niet beantwoord is, is dus of betrokkene terecht overging tot vermelding van de woorden 'concept' op de betreffende jaarrekening. Hier is slechts speculatie mogelijk. Betrokkene had blijkbaar voldoende voorbehoud om de jaarrekening nog niet definitief goed te keuren. Tijdens de behandeling van de tuchtzaak is ter sprake gekomen dat die twijfels ook naar klager zijn uitgesproken. Betrokkene heeft ze echter niet gewichtig genoeg bevonden om in de brief op te nemen. Nu betrokkene dus in zijn brief een andere indruk wekt dan de aanduiding 'concept' op de jaarrekening oproept, is er bij klager onduidelijkheid ontstaan omtrent de status van de jaarrekening.

Het is niet vreemd dat de Raad van Tucht vervolgens aansluiting zoekt met artikel 6 GBR. Betrokkene zaait twijfel met zijn brief. De GBR is in dit kader negatief ingericht. Is er twijfel omtrent de status van een stuk en zijn de voorgeschreven bewoordingen niet gehanteerd dan wordt een controle verondersteld. Nu betrokkene de in artikel 6 GBR genoemde bewoordingen in casu niet heeft gebruikt is dit voor risico van betrokkene.

Uit recente jurisprudentie blijkt dat de Raad van Tucht en Raad van Beroep de werking van artikel 6 GBR zeer nauw toepassen. Verwezen kan worden naar de zaken 94-6, 94-13 en 94-21. Indien een stuk van een accountant afkomstig is en in het stuk of de begeleidende brief niet gebruik is gemaakt van de bewoordingen 'geen accountantscontrole toegepast', dan wel aard en status van het stuk en van de accountantswerkzaamheden niet

duidelijk op een andere manier blijken (bijvoorbeeld door middel van de begeleidende brief), dan is dit voor risico van de accountant. Het is dezelfde lijn zoals in de hier besproken zaak eveneens door de Raad van Tucht wordt toegepast.

c Het oordeel van de Raad van Tucht

De Raad van Tucht trekt de volgende conclusie: 'betrokkene (...) heeft niet gebruik gemaakt van deze bewoordingen (van artikel 6 GBR; AS), in tegendeel, de (...) geciteerde bewoording van de laatste zin van betrokkene's brief van 2 september 1986 wekt een groter vertrouwen dan i.c. gerechtvaardigd was.'

Is hierdoor het gebruik van de bewoording 'concept' veroordeeld? Het antwoord luidt mijns inziens: neen. De Raad van Tucht oordeelde in deze zaak niet dat de concept-verantwoording een verantwoording was. De Raad van Tucht oordeelde dat betrokkene de indruk heeft gewekt de controle te hebben uitgevoerd, een suggestie die betrokkene had kunnen weerleggen door dit hetzij aan te geven in de begeleidende brief, hetzij door toepassing van de in artikel 6 GBR voorgeschreven bewoordingen. Beide heeft betrokkene nagelaten. De aanduiding 'concept' werd niet door de begeleidende brief gesteund. Hetgeen geen kader schept voor de toekomst!

4 Conclusie

Tuchtzaken kenmerken zich door de vaak specifieke situaties. Slechts een enkele maal hebben uitspraken een dusdanig karakter dat aan een uitspraak een algemene strekking kan worden gegeven. Het is taak van het bestuur van het NIVRA deze zaken te signaleren en naar buiten te brengen. In zoverre is het middel van de 'Audit Alert' een goede aanvulling op de vaktechnische beroepsuitoefening van de accountant.

Het moge duidelijk zijn dat aan deze zaak ten onrechte een algemeen karakter is toegekend. De enige algemene strekking die uit deze zaak volgt is dat accountants de nodige voorzichtigheid dienen te betrachten bij verzending van concept-stukken, met name daar waar het uitingen in de begeleidende brief betreft. Ik verwijs hiervoor naar de conclusie van Blokdijk. In het maatschappelijk verkeer is genoegzaam bekend wat er wordt verstaan onder een concept. De begeleidende brief dient de status van het stuk te onderschrijven.

De algemene conclusie die het NIVRA aan deze zaak op basis van de argumentatie van de Raad van Tucht heeft gehangen is uit zijn verband gerukt. Het NIVRA haalt in zijn 'Audit Alert' de zin aan waarin de Raad van Tucht het verband zoekt met artikel 6 GBR. De overwegingen van de Raad van Tucht omvatten echter een groter verband dan het NIVRA doet vermoeden.

De 'Audit Alert' van het NIVRA is op zijn zachtst gezegd voorbarig en overbodig. Het is te hopen dat het bestuur naar aanleiding van dit artikel de enig juiste maatregel in dezen neemt en de 'Audit Alert' intrekt. Zij kan in de intrekking verwijzen naar de hierboven geschetste overwegingen van de Raad van Tucht, en de leden tot de nodige zorgvuldigheid manen bij het toesturen van concept-verantwoordingen. Verder hoeft de aanschrijving niet te gaan. Dat is de verantwoordelijkheid van de leden zelf.

Afsluitend kan de vraag gesteld worden waarom niet eerder is ingegrepen door het NIVRA. Het bestuur heeft bepaalde mogelijkheden in deze zaak niet benut. Het bestuur had bijvoorbeeld ambtshalve beroep kunnen aantekenen. Bovendien kan bij de alertheid van reageren in deze zaak ook een vraagteken gezet worden, nu de 'Audit Alert' twee en een half jaar na uitspraak en een jaar na publikatie verschijnt. Het is aan te bevelen dat het Directoraat Vaktechniek van het NIVRA lopende tuchtzaken op de voet volgt. Hierbij kan gedacht worden aan het evalueren van alle uitspraken van de Raad van Tucht (direct na uitspraak). En niet wachten tot publikatie in *De Accountant*.

LITERATUUR

- Blokdijk, J.H., (1994), Een zonderling in het maatschappelijk verkeer, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-economie*, mei 1994, p. 290 - 294.
- Nederlands Instituut voor Registeraccountants, (1993), Audit Alert 3; *De Accountant*, juli/augustus, p. 751.
- Nederlands Instituut voor Registeraccountants, *Bundel Jurisprudentie Tuchtrechtspraak* (deels geannoteerd), 88-4 en 92-8.