

Enige aspecten van het accountantstuchtrecht

Tvl 2016/12

Accountants vervullen een zogeheten poortwachtersfunctie. Zij voegen zekerheid toe aan financiële rapportages van allerhande organisaties. De basiswerkzaamheden zijn: controleren, signaleren en waarschuwen. Indien belanghebbenden menen dat de accountant steken heeft laten vallen, kan het accountantstuchtrecht aan de orde komen. Zoals onder meer het geval was bij geruchtmakende zaken als DSB, Econcern, Eurocommerce, Weyl en Vestia. In deze bijdrage wordt onder meer ingegaan op het accountantstuchtrecht, het toetsingskader van de Accountantskamer, de tuchtprocedure en de ontvankelijkheidsvraag. Aspecten die van belang zijn voor degenen die in faillissementen tegen de vraag (kunnen) aanlopen hoe te handelen indien de accountant van gefailleerde heeft gefaald.

1. Inleiding

In de afgelopen jaren is, buiten de accountancybranche, bij derden de interesse in de controlewerkzaamheden van accountants sterk toegenomen. Niet alleen verscheen er in september 2014 een tweetal rapporten over – kort gezegd – de kwaliteit van de wettelijke controles van accountants², uit diverse publicaties blijkt dat met enige regelmaat over de werkzaamheden van accountants wordt geklaagd. Recente voorbeelden hiervan zijn de door de curatoren van Econcern³, Eurocommerce⁴ en Weyl⁵ ingediende klachten jegens de bij de accountantscontrole betrokken accountant(s). De Autoriteit Financiële Markten diende een klacht in tegen de accountant van DSB en ook de controlewerkzaamheden van een voormalig accountant van Vestia werden door de Accountantskamer getoetst.⁶

In al deze gevallen werd door de Accountantskamer geoordeeld dat de betrokken accountant zijn controlewerkzaamheden niet naar behoren had uitgevoerd. Zo werd in de uitspraak ten aanzien van de accountant van Eurocommerce door de Accountantskamer overwogen dat niet aannemelijk is geworden dat de accountant op meerdere majeure onderdelen van de geconsolideerde jaarrekeningen toereikende (voldoende en geschikte) controlewerkzaamheden heeft verricht. Evenmin is aannemelijk geworden dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen. Dit betekent dat de accountant de controle van de geconsolideerde jaarrekeningen met onvoldoende diepgang en met een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gepland en uitgevoerd. Er zijn daardoor bij die geconsolideerde jaarrekeningen goedkeurende verklaringen in het maatschappelijk verkeer gebracht waarbij het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid is geschonden.⁷ In diverse andere uitspraken komt de Accountantskamer tot een vergelijkbaar oordeel.

Opbouw

In dit artikel wordt nader ingegaan op de wet- en regelgeving met betrekking tot de tuchtprocedure bij de Accountantskamer en het hoger beroep bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB). Er wordt aandacht besteed aan de rol van de accountant en het toetsingskader in een tuchtprocedure (§ 2), afbakening en inhoud tuchtzaken (§ 3), de ontvankelijkheidsvraag (§ 4), de regelgeving met betrekking tot controlewerkzaamheden⁸ en de uitvoering daarvan (§ 5). Er wordt niet ingegaan op de mogelijkheden om inzage in de controledossiers van de accountant te krijgen.⁹ Er zal evenmin aandacht worden besteed aan vraagstukken omtrent de civielrechtelijke aansprakelijkheid van accountants¹⁰, het causaal verband tussen de handelwijze van de accountant en de schade die daardoor – in het geval van een faillissement – door de (gezamenlijke) crediteuren wordt

1 Gelieve dit artikel aan te halen als: E.L. Zetteler en M. Pheijffer, 'Enige aspecten van het accountantstuchtrecht', *Tvl* 2016/12. Mr. E.L. Zetteler is advocaat bij Wijn & Stael Advocaten te Utrecht. Prof. dr. mr. Marcel Pheijffer RA is Hoogleraar Accountancy en Forensische Accountancy aan respectievelijk Nyenrode Business Universiteit en Universiteit Leiden.

2 Voor een overzicht van deze rapporten wordt verwezen naar de bijdrage van Verbeeten, namelijk 'Kwaliteit van accountants: enige onderzoeksvragen' in *Tijdschrift voor Toezicht* 2015/01, p. 75-80.

3 Accountantskamer 13 oktober 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:80 (Econcern). Eerstgenoemde auteur van dit artikel trad in deze zaak op als gemachtigde van de klagers.

4 Accountantskamer 30 november 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:146 (Eurocommerce). Eerstgenoemde auteur trad in deze zaak op als gemachtigde van de klagers.

5 Accountantskamer 18 december 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:154 (curatoren). Naast curatoren hadden SOBI en een collectief van crediteuren een klacht tegen dezelfde accountant ingediend. Over die klachten is eveneens door de Accountantskamer geoordeeld op 18 december 2015: ECLI:NL:TACAKN:2015:153 en ECLI:NL:TACAKN:2015:154.

6 De Accountantskamer heeft op 19 augustus 2013 uitspraak gedaan in deze zaken: ECLI:NL:TACAKN:2013:23, ECLI:NL:TACAKN:2013:21, ECLI:NL:TACAKN:2013:22, ECLI:NL:TACAKN:2013:24 en ECLI:NL:TACAKN:2013:25. Deze uitspraken zijn door Van Campen geannoteerd in het *Tijdschrift voor Jaarrekeningrecht* 2014/01-02, p. 24-27.

7 Accountantskamer 30 november 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:146, r.o. 4.44 en 4.44.1.

8 Er wordt in dit artikel derhalve geen aandacht besteed aan de werkzaamheden van een accountant in het kader van een samenstellings- dan wel beoordelingsverklaring. Over de uitvoering van deze werkzaamheden kan ook worden geklaagd bij de Accountantskamer en in hoger beroep bij het CBB.

9 Wel wordt verwezen naar een recente uitspraak van het Hof Amsterdam d.d. 5 januari 2016 (ECLI:NL:GHAMS:2016:30) waarin werd geoordeeld dat de desbetreffende accountant inzage in de controledossiers diende te verschaffen.

10 Er wordt op dit punt verwezen naar de uitspraak van de Hoge Raad d.d. 13 oktober 2006, *JOR* 2006/296 m.nt. Beckman (*Vie d'Or*). Er wordt hier volstaan met de opmerking dat het oordeel van het Hof – inhoudende dat de tuchtrechtelijke normen en gedragsregels in hoge mate overeenkomen met de civielrechtelijke zorgvuldigheidsnormen en dat schending daarvan tevens betekent dat de accountants in de *Vie d'Or*-kwesitie onrechtmatig hebben gehandeld jegens de polishouders – door de Hoge Raad wordt verworpen. De Hoge Raad oordeelt dat in het kader van onrechtmatig handelen van de accountants moet worden onderzocht wat van hen als redelijk handelende en redelijk bekwame accountants moest worden gevergd in het kader van een zorgvuldige taakuitoefening en met het oog op de belangen van de polishouders bij continuïteit van *Vie d'Or*.

geleden. Wel wordt opgemerkt dat een tuchtrechtelijke beoordeling van de handelwijze van de accountant relevant kan zijn voor een aansprakelijkheidsprocedure. Indien wordt geoordeeld dat er sprake is van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen door de accountant, kan dit een opmaat zijn voor een civielrechtelijke aansprakelijkheidsprocedure.

2. De rol van de accountant en het toetsingskader van de Accountantskamer

Inzichtsvereiste en controleplicht

Artikel 2:362 BW bepaalt dat een jaarrekening een zodanig inzicht dient te geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat van een rechtspersoon.

Het tweede lid van dit artikel bepaalt dat de balans getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het vermogen daarvan weergeeft. Voorts dient de winst- en verliesrekening met de toelichting getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het resultaat van de rechtspersoon in het boekjaar weer te geven. Deze verplichtingen omtrent de jaarrekening zijn gericht aan het bestuur van een rechtspersoon. Op grond van artikel 2:393 BW dient een registeraccountant in nader omschreven situaties de jaarrekening te controleren.¹¹ Artikel 2:393 lid 3 BW vereist dat de accountant onderzoekt of de jaarrekening het in artikel 2:362 lid 1 BW genoemde vereiste inzicht geeft.¹² Hij gaat voorts na of de jaarrekening aan de bij en krachtens de wet gestelde voorschriften voldoet. De uitslag van het onderzoek wordt door de accountant weergegeven in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. Die accountantsverklaring heeft de vorm van een goedkeurende verklaring, een verklaring met beperking, een afkeurende verklaring of een verklaring van oordeelonthouding.¹³

Toetsingskader

In artikel 19 lid 2 Wet op het accountantsberoep (Wab) is bepaald dat de beroepsorganisatie van accountant-administratieconsulenten en registeraccountants verplicht is om een verordening vast te stellen met betrekking tot gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants. Die gedrags- en beroepsregels zijn vastgelegd in diverse bronnen. Een belangrijke bron betreft de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Nadere voorschriften, controle overige standaarden (NV COS).¹⁴ Bij de invulling van zijn controlewerkzaamheden dient de accountant, in aan-

vulling op de wettelijke bepalingen, de VGBA en NV COS in acht te nemen.

Tuchtrechtspraak

Artikel 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in combinatie met artikel 42 Wab bepaalt dat de extern (register)accountant bij het beroepsmatig handelen en/of ten aanzien van zijn beroepsuitoefening is onderworpen aan tuchtrechtspraak.¹⁵ Lid 2 van artikel 42 Wab bepaalt dat er tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de Accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het Bedrijfsleven. De Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) geeft nadere regels omtrent de tuchtprocedure in eerste aanleg en in hoger beroep. Het procesreglement van de Accountantskamer (te raadplegen via www.accountantskamer.nl) geeft diverse richtlijnen voor het indienen van de klacht, de gang van zaken voorafgaand en tijdens de zitting. In dit kader wordt opgemerkt dat in artikel 30 Wtra is bepaald dat de klager zijn klacht kan intrekken, waarbij de behandeling van de klacht wordt gestaakt, tenzij de Accountantskamer beslist dat de behandeling van de klacht om aan het algemeen belang ontleende redenen moet worden voortgezet. In dat laatste geval wordt de klacht verder behandeld als ware deze afkomstig van de AFM, dan wel de voorzitter van NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants).¹⁶

Een dergelijke situatie deed zich voor in de klachtprocedure jegens de accountant van Weyl Holding B.V.¹⁷ Hoewel de klager – SOBI – zijn klacht introk voordat er een inhoudelijk oordeel was gegeven, oordeelde de Accountantskamer dat er een voldoende zwaarwegend algemeen belang mee was gemoeid dat naar de juistheid van de verwijten aan de accountant onderzoek werd gedaan.¹⁸ Dat betekende dat de

11 In dit artikel wordt enkel ingegaan op rechtspersonen die controleplichtig zijn.

12 Op grond van art. 2:393 lid 8 BW kan iedere belanghebbende van de rechtspersoon nakoming vorderen van de verplichting tot onderzoek van de jaarrekening door een accountant.

13 Art. 2:393 lid 2 BW.

14 In dit artikel wordt uitgegaan van de NV COS zoals opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy ('HRA'), geldend vanaf 1 januari 2015. De HRA bevat wetgeving, verordeningen en nadere voorschriften waaronder de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden. De HRA is te raadplegen via www.nba.nl. De NV COS zijn van toepassing op opdrachten die uitgevoerd worden door een accountant als bedoeld in artikel 1 Wab.

15 Die tuchtrechtspraak heeft betrekking op enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en de Wet op de Registeraccountants ('WRA') respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het belang van goede uitoefening van het accountantsberoep.

16 Op de website van het Nba zijn de geldende en historische wet- en regelgeving te vinden. Daar is ook te lezen dat sinds 2011 samenvattingen van tuchtrechtuitspraken van de Accountantskamer en het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) worden gepubliceerd op www.accountant.nl. De samenvattingen bevatten links naar de volledige uitspraken. Op www.tuchtrecht.nl en www.rechtspraak.nl kan worden gezocht naar de volledige uitspraken.

17 Accountantskamer 30 oktober 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:101.

18 De feiten waren – kort samengevat – als volgt. Nadat de accountant goedkeurende accountantsverklaringen had afgegeven bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 van Weyl Holding B.V. (de verklaring bij die laatste jaarrekening dateerde van 25 maart 2010), werd één van de belangrijkste dochtermaatschappijen van Weyl Holding B.V. failliet verklaard. Uit onderzoek was gebleken dat er onder meer sprake was van het gebruik van 'fakefacturen' en van het te laag verantwoorden van de crediteurenpositie. De rechtbank oordeelde dat er sprake was van een kennelijk onbehoorlijke taakvervulling door (onder meer) een bestuurder, bestaande uit het plegen van valsheid in geschrifte en het vervalsen van de boekhouding. De bestuurder is veroordeeld tot een onvoorwaardelijke gevangenisstraf. Deze feiten waren naar het oordeel van de Accountantskamer in hoge mate bepalend voor het beschamen van in accountants in het algemeen gestelde en te stellen vertrouwen. Dit maakte dat er een voldoende zwaarwegend algemeen belang mee was gemoeid dat naar de juistheid van de verwijten aan de accountant onderzoek werd gedaan.

door klagers ingetrokken klacht werd voortgezet door de AFM. Tegen deze tussenbeslissing van de Accountantskamer – om de behandeling van een ingetrokken klacht om redenen aan het algemeen belang ontleend voort te zetten – staat overigens geen hoger beroep open.¹⁹

3. Inhoud en afbakening accountantstuchtzaken: controle staat centraal

De accountantscontrole of de jaarrekening centraal?

De in de wet geregelde tuchtrechtspraak ziet op – kort gezegd – het handelen of nalaten van de accountant. Deze tuchtrechtspraak is derhalve niet gericht op de beoordeling van de inhoud van de jaarrekening en de vraag of de jaarrekening is opgesteld conform de regels van titel 9 Boek 2 BW en IFRS. Voor de jaarrekening dient een procedure te worden gevolgd bij de Ondernemingskamer op grond van artikel 2:447 BW. Deze procedure strekt tot een bevel tot correctie van een jaarrekening, het jaarverslag of de opgave van overige gegevens en in bepaalde gevallen tot vernietiging van de vaststelling van de jaarrekening. Iedere belanghebbende of de advocaat-generaal bij het ressortsparket in het openbaar belang kan een verzoek bij de Ondernemingskamer indienen²⁰, binnen twee maanden na de dag waarop de jaarrekening is vastgesteld.²¹ Vanwege deze korte vervalt termijn blijkt dat het met name in het geval van een faillissement in de praktijk vaak onmogelijk is voor een curator om een jaarrekeningprocedure bij de Ondernemingskamer te voeren.

In de uitspraak van het CbB d.d. 2 mei 2012²² is de verhouding tussen de procedure bij de Ondernemingskamer (over de jaarrekening) en de procedure bij de Accountantskamer (over het handelen of nalaten van de accountant) aan de orde gekomen. De accountant voerde aan dat de klacht niet-ontvankelijk c.q. ongegrond moest worden verklaard, omdat een oordeel over de vraag of de jaarrekening in overeenstemming is met de regels van jaarverslaggeving is voorbehouden aan de Ondernemingskamer.²³ De raad van tucht²⁴ had in eerste aanleg overwogen dat de klachten een vraagstuk van louter vaktechniek betroffen en dat de beoordeling daarvan in principe niet ter beoordeling van de tuchtrechter, maar de burgerlijke rechter, mogelijk de

Ondernemingskamer, staat. Het CbB stelt ook vast dat de klacht nauw verweven is met een vraagstuk van jaarrekeningenrecht en wijst erop dat in artikel 2:447 lid 1 BW de Ondernemingskamer door de wetgever is aangewezen als de instantie die – kort gezegd – bevoegd is te oordelen op verzoekschriften met betrekking tot jaarrekeningen, jaarverslagen of de daaraan toe te voegen overige gegevens. In rechtsoverweging 3.3 overweegt het CbB het volgende:

“Het voor accountants toepasselijke tuchtrecht kan er dan ook niet toe leiden dat de tuchtrechter bij de beoordeling van een klacht die, zoals in het onderhavige geval, zijn grondslag vindt in de stelling dat de jaarrekening waarop de verklaring van een accountant betrekking heeft niet voldoet aan de daarvoor geldende voorschriften, volledig zelfstandig en met voorbijgaan van de wettelijke bevoegdheidstoedeling een oordeel zou kunnen geven over de juistheid van die stelling. Dit zou wellicht uitzondering kunnen leiden indien er gelet op de inhoud van de toepasselijke voorschriften tussen redelijk denkende mensen geen enkele twijfel mogelijk is over een juiste uitleg en toepassing daarvan.”

Deze overweging lijkt duidelijk te maken dat de tuchtrechtelijke toetsing van klachten die betrekking hebben op een vraagstuk van louter vaktechniek niet mogelijk is. Het CbB heeft nadien in de uitspraak van 7 maart 2013²⁵ de hiervoor genoemde uitspraak echter genuanceerd en overwogen dat toetsing aan regels van jaarverslaggeving niet enkel aan de Ondernemingskamer is voorbehouden, maar ook een belangrijke rol kan spelen in een tuchtrechtprocedure bij de Accountantskamer:

“Het College voegt hier aan toe dat, anders dan uit voormelde uitspraak van 2 mei 2012 zou kunnen worden afgeleid, uit de omstandigheid dat een rechtsgang over de jaarrekening bij de ondernemingskamer bestaat, niet volgt dat de tuchtrechtelijke toetsing van het handelen van de accountant in het kader van het afgeven van een verklaring bij de jaarrekening bij voorbaat terughoudend is.”

Het CbB overweegt vervolgens met verwijzing naar artikel 2:393 lid 3 BW (en artikel 2:362 lid 1 BW, waarin het inzichtsvereiste wordt beschreven) het volgende:

“Uit deze bepalingen volgt dat bij de beoordeling van een tuchtrechtelijke klacht over het handelen van een accountant in het kader van het afgeven van een verklaring bij een jaarrekening, in voorkomend geval betrokken moet worden of deze jaarrekening voldoet aan het inzichtvereiste en de overige bij en krachtens de wet ge-

19 Art. 43 lid 2 Wtra. Zie ook CbB d.d. 13 november 2015, ECLI:NL:CBB:2015:386. Het betreft het hoger beroep tegen de in voetnoot 15 genoemde uitspraak van de Accountantskamer.

20 Art. 2:448 BW.

21 Art. 2:449 BW.

22 CbB 2 mei 2012, ECLI:NL:CBB:2012:BW5301. Deze uitspraak is door Beckman van een annotatie voorzien in *Ondernemingsrecht* 2012/112, afl. 13, p. 597-598 ('Grenzen aan de toetsing door accountantstuchtrechter').

23 Door Wouters aangeduid als het 'OK-verweer'. J.C.J. Wouters, 'De toetsing van de jaarrekening en de controle van de jaarrekening door de tuchtrechter voor accountants', in: P.M. van der Zanden e.a. (red.), *Vereniging Jaarrekeningenrecht, bundel 2014-2015*, Den Haag 2015, p. 203-239.

24 De raad van tucht oordeelde tot 1 mei 2009 over de handelwijze van de accountant. Met ingang van die datum is als gevolg van de invoering van de Wtra deze toetsing overgenomen door de Accountantskamer.

25 CbB 7 maart 2013, ECLI:NL:CBB:2013:BZ3419, *JOR* 2013/196, m.nt. C.M. Harmsen. Zie ook CbB 11 juli 2013, ECLI:NL:CBB:2013:62, r.o. 3.1.

stelde voorschriften. Bij de beantwoording van de vraag of daaraan is voldaan kunnen de RJ²⁶ worden betrokken.”

Uit het bestaan van een rechtsgang over de inhoud van jaarrekeningen bij de Ondernemingskamer volgt dus niet dat de tuchtrechtelijke toetsing van het handelen of nalaten van de accountant in het kader van het afgeven van de verklaringen bij de jaarrekeningen niet kan plaatsvinden.

Men dient zich desondanks wel te blijven realiseren dat het tuchtrecht er niet primair op is gericht om vast te stellen of de jaarrekening al dan niet een getrouw beeld geeft. De procedure bij de Accountantskamer is gericht op het antwoord op de vraag of de accountant zijn controlewerkzaamheden met een professioneel-kritische instelling en met voldoende diepgang heeft verricht en dit voldoende heeft gedocumenteerd.²⁷ Dat neemt niet weg dat – indien de Accountantskamer heeft geoordeeld dat de controlewerkzaamheden van de accountant onvoldoende waren en dat hij de controle van de jaarrekening met onvoldoende diepgang en met een onvoldoende professioneel-kritische instelling heeft gepland en uitgevoerd – er sprake is van in ieder geval een sterke aanwijzing dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft.

Ten onrechte verstrekken goedkeurende verklaring

In de uitspraak van 7 maart 2013²⁸ ten aanzien van de werkzaamheden van de accountant in verband met de jaarrekeningen van Landis overwoog het CBB dat de accountant bij de jaarrekening 2000 ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft verstrekt. In deze procedure heeft CBB uitdrukkelijk overwogen dat er *‘een flatterend en misleidend beeld is ontstaan van het vermogen en het resultaat’* en dat *‘een flatterend en misleidend beeld van de financiële positie (...) kon ontstaan’*. Daaruit volgde dan vervolgens een op een dat de jaarrekening 2000 van Landis geen getrouw beeld gaf van het vermogen en het resultaat, een en ander zoals bepaald in artikel 2:362 BW. Het is immers niet voorstelbaar dat een jaarrekening met een flatterend en misleidend beeld van het vermogen en het resultaat wel voldoet aan de

eisen van artikel 2:362 BW, dat immers – kort gezegd – bepaalt dat de jaarrekening een getrouw beeld dient te geven van het vermogen en het resultaat van de rechtspersoon.

4. Ontvankelijkheid

Termijn en belang

Artikel 22 Wtra bepaalt dat eenieder bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31 lid 1 Wta of als bedoeld in artikel 42 lid 1 van de Wab binnen drie jaar nadat hij heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wet toezicht accountantsorganisaties of de Wet op het accountantsberoep bepaalde door middel van een klaagschrift een klacht kan indienen bij de Accountantskamer. De Accountantskamer neemt de klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indienen van de klacht een periode van zes jaar is verstreken. In het navolgende wordt nader ingegaan op deze termijnen en het onderwerp ontvankelijkheid.

Het indienen van een klacht bij de Accountantskamer kan dus door een ieder geschieden; er geldt geen expliciete bepaling waaruit blijkt dat de klager een rechtstreeks belang dient te hebben.²⁹ Er worden geen eisen gesteld aan de hoedanigheid van de klager³⁰ en artikel 22 Wtra legt geen enkele beperking op dan wel stelt geen enkele eis aan de hoedanigheid van de klager.³¹

Het feit of de klager al dan niet op de hoogte was van de gebreken in de handelwijze van de accountant is evenmin relevant voor de ontvankelijkheid van de klacht. Het wettelijk ingestelde tuchtrecht in de Wtra heeft immers tot doel de kwaliteit van de goede beroepsuitoefening te handhaven vanwege het publieke belang.³² De kennis die de klager al dan niet zou hebben is voor de beoordeling van de klacht irrelevant en staat los van de zelfstandige verantwoordelijkheid van de accountant onder het wettelijk tuchtrecht.³³

Drie- en zesjaarstermijn

Per 1 januari 2014 is artikel 22 Wtra aangepast.³⁴ Sinds de wijziging van dat artikellid is voor de aanvang van de daarin bedoelde termijn van drie jaren beslissend of sprake is van een constatering van – samengevat – het tuchtrechtelijk laakbare karakter van het handelen of nalaten van de accountant, dan wel van zodanige feiten dat daarop redelijk-

26 Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (‘RJ’). De RJ zien op de jaarverslaggeving. De Stichting voor de Jaarverslaggeving heeft als doel de kwaliteit van de externe verslaggeving van organisaties en bedrijven in Nederland te bevorderen. Dit wordt gerealiseerd door het publiceren van RJ en RJ-Uitingen. De RJ zijn te raadplegen via www.rjnet.nl.

27 Zo overwoog de Accountantskamer in de uitspraak van 13 oktober 2014 op dit punt het volgende: *“Voorts, indien geoordeeld moet worden – zakelijk samengevat – dat de controle van de rubricering, waardering en al dan niet (proportionele) consolidatie en aldus de verwerking van de door Eoconcern aangehouden kapitaalbelangen in de jaarrekening 2007 niet afdoende is uitgevoerd, zou deze controle alsnog moeten plaatsvinden alvorens feitelijk kan worden beoordeeld of de in de jaarrekening 2007 opgenomen informatie voldoet aan de eisen die volgen uit het door Eoconcern gekozen stelsel van verslaggeving en of het resultaat over 2007 en het eigen vermogen ultimo 2007 te hoog zouden zijn weergegeven, zoals klagers aanvoeren. Bij een dergelijk vergaand onderzoek, als daarvoor (.....) in een tuchtprocedure al plaats zou zijn, hebben klagers geen belang. Indien geoordeeld moet worden dat de uitgevoerde controle niet toereikend is geweest, is hun klacht immers al gegrond.”* Accountantskamer 13 oktober 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:80 (r.o. 4.4.3).

28 CBB 7 maart 2013, ECLI:NL:CBB:2013:BZ3419. Eerstgenoemde auteur van dit artikel trad in deze zaak op als gemachtigde van de klagers.

29 In de parlementaire geschiedenis bij art. 22 lid 1 Wtra wordt dat uitdrukkelijk bevestigd, *Kamerstukken II 2005/06*, 30397, 3, p. 18. Ook in de huidige praktijk wordt deze kring ruim genomen. Dat wordt bevestigd in een tweetal recente uitspraken van de Accountantskamer van respectievelijk 19 augustus 2013 (Accountantskamer 19 augustus 2013, ECLI:NL:TACAKN:2013:24 en 10 november 2014 (Accountantskamer 10 november 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:107).

30 Accountantskamer 10 november 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:107.

31 Accountantskamer 18 december 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:154, r.o. 4.3.2.

32 *Kamerstukken II 2003/04*, 29658, 3, p. 1.

33 *Kamerstukken II 2005/06*, 30397, 3, p. 12.

34 Deze wijziging is doorgevoerd met de inwerkingtreding van de Wijzigingswet financiële markten 2014. Er is niet voorzien in overgangsrecht (zo volgt uit het Koninklijk Besluit waarin het tijdstip van inwerkingtreding is vastgesteld (*Stb.* 2013, 552).

kerwijs een vermoeden van zulk tuchtrechtelijk laakbaar handelen of nalaten kan worden gebaseerd.³⁵ De memorie van toelichting vermeldt dat de verjaringstermijn van drie jaar in artikel 22 lid 1 Wtra aanvangt op het moment dat de klager op de hoogte is van het verwijtbare karakter van de gedragingen van de accountant.³⁶ Daaruit blijkt dat de wetgever zich in het kader van deze wijziging heeft gerealiseerd dat het enkele constateren van handelen of nalaten niet voldoende is voor de aanvang van de driejaarstermijn. Daar is meer voor nodig: de klager moet op de hoogte zijn van het *verwijtbare karakter* van de gedragingen van de accountant. Dat laat zich volgens ons ook verklaren, omdat een strikte (en louter objectieve) toepassing van het criterium in artikel 22 lid 1 Wtra ertoe zou leiden dat het vrijwel onmogelijk wordt om na behoorlijk onderzoek het handelen of nalaten van een accountant tijdig – althans binnen de driejaarstermijn – aan de orde te stellen. Dat zou betekenen dat klager een tuchtklacht moet indienen – op straffe van verval van zijn recht daartoe – zonder voorafgaand aan de indiening van de klacht eerst een behoorlijk en deugdelijk onderzoek te kunnen verrichten. Daar is geen enkel belang mee gediend. Integendeel, ook de betreffende accountant zal belang hebben bij een grondig onderzoek, zodat onnodige (en ongegronde) klachten worden voorkomen. Overigens heeft de Minister van Financiën naar aanleiding van een recente evaluatie van de Wtra aangekondigd te zullen overgaan tot het opstellen van wetgeving waarin de driejaarstermijn in artikel 22 Wtra in het geheel komt te vervallen; daardoor zal enkel de zesjaarstermijn resteren.³⁷

De driejaarstermijn kan overigens niet worden gestuit.³⁸ Evenmin kunnen partijen afstand doen van het hun in artikel 22 Wtra gegeven recht een tuchtklacht in te dienen.³⁹

Aanvang termijn

Hiervoor is toegelicht dat de driejaarstermijn aanvangt op het moment van een constatering van het tuchtrechtelijk laakbare karakter van het handelen of nalaten van de accountant, dan wel van zodanige feiten dat daarop redelijkerwijs een vermoeden van zulk tuchtrechtelijk laakbaar handelen of nalaten kan worden gebaseerd. Daarbij is van belang hoe de klacht is omschreven, althans door de Accountantskamer moet worden opgevat. Het gaat er dus niet om of, en zo ja wanneer, een klager een handelen of nalaten van een accountant heeft geconstateerd (of had kunnen

constateren), maar of en zo ja wanneer, een klager heeft geconstateerd (of had kunnen constateren) dat een handelen of nalaten in strijd is met de wet- en regelgeving.⁴⁰

De omschrijving van de klacht speelt daarbij een rol. Dat volgt uit de uitspraak van de Accountantskamer van 7 september 2012⁴¹, waarin wordt geoordeeld dat bij de toepassing van de driejaarstermijn ook moet worden gekeken naar hoe de klacht is omschreven, althans redelijkerwijs moet worden verstaan. De relevante overwegingen van de Accountantskamer in de hiervoor genoemde uitspraak luiden als volgt:

“Deze overweging van het CBb noopt in deze zaken tot vaststelling van het moment waarop het handelen of nalaten van de accountants waarover wordt geklaagd is geconstateerd. Daarbij is essentieel hoe de klacht is omschreven, althans redelijkerwijs moet worden verstaan. Immers indien (als eerste voorbeeld) een klacht kortweg luidt dat een door de accountant afgegeven verklaring ondeugdelijk is of een ondeugdelijke post in een balans is opgenomen, dan is het moment van aanvang van de driejaarstermijn doorgaans duidelijk, namelijk op het moment dat kennis is genomen van die verklaring of die balans; niet het (doorgaans latere) moment van besef dat iets niet deugde aan die verklaring of balanspost. Houdt (als tweede voorbeeld) een klacht in dat de accountant onvoldoende werkzaamheden (van welke aard dan ook) heeft verricht of over onvoldoende informatie heeft beschikt om tot de verklaring te kunnen komen of de balanspost te accepteren, dan wordt daarin niet gezegd dat de uitkomst ondeugdelijk is (zoals in het voorbeeld hiervoor), maar wordt daarmee geklaagd over het proces dat tot die uitkomst heeft geleid.”

Om dit soort klachten behoorlijk van een feitelijke grondslag te voorzien, is het noodzakelijk eerst kennis te nemen van wat de accountant destijds wel of juist niet heeft gedaan en over welke informatie deze toen wel of niet beschikte. Voor het indienen van dit soort klachten is overigens niet zelden ook (enige) vaktechnische kennis bij de klager vereist.⁴² In rechtsoverweging 4.7 oordeelt de Accountantskamer vervolgens als volgt:

“Een klacht als: ‘betrokkene heeft nagelaten (voldoende) (aanvullende) controlewerkzaamheden te verrichten of heeft over onvoldoende toereikende controle-informatie beschikt’ kent daardoor naar het oordeel van de Accountantskamer een ander moment van aanvang van de verjaringstermijn. Dat ‘nagelaten hebben’ of ‘over onvoldoende toereikende controle-informatie beschikt hebben’ kan immers eerst worden geconstateerd wanneer duidelijk is geworden wat wel en wat niet is gedaan door de accountant.”

35 Accountantskamer 18 december 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:154, r.o. 4.5.3.

36 Kamerstukken II 2012/13, 33632, 3, p. 104-105.

37 Kamerstukken II 2014/15, 33977, 4, p. 45. Zie voorts Kamerbrief ‘AFM Rapport Big 4, voorstellen accountancysector en rapport evaluatie Wta’ d.d. 25 september 2014, te raadplegen via <http://www.rijksoverheid.nl>, p. 6 en Kamerstukken II 2013/14, 32681, 11, p. 5, 7-8, 19 en 27. De Memorie van Toelichting ‘Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten op het terrein van accountantsorganisaties en het accountantsberoep (Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties)’ geeft in § 2.7 de overwegingen voor de aanpassing van de verjaringstermijn naar een (absolute) termijn van zes jaar.

38 CbB 25 juli 2013, ECLI:NL:CBB:2013:88.

39 Accountantskamer 28 augustus 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:101. Deze uitspraak is geannoteerd door J.F. Garvelink in het *Tijdschrift voor Jaarrekeningrecht*, 2015/05.

40 Accountantskamer 18 december 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:154, r.o. 4.5.3.

41 Accountantskamer 7 september 2012, ECLI:NL:TACAKN:2012:YH0309.

42 Accountantskamer 7 september 2012, ECLI:NL:TACAKN:2012:YH0309.

Uitgaande van een klacht die inhoudt dat de accountant onvoldoende controlewerkzaamheden heeft verricht, hebben de voorgaande overwegingen tot gevolg dat de termijn van drie jaar aanvangt nadat de klager heeft geconstateerd dat er onvoldoende controlewerkzaamheden zijn verricht. Daarvoor is inzicht in die controlewerkzaamheden noodzakelijk. Dat inzicht kan worden verkregen na inzage in de controledossiers⁴³ of nadat de accountant bereid is geweest om op verzoek van de klager informatie over zijn controlewerkzaamheden te verschaffen.

5. De controlewerkzaamheden van de accountant

Toereikende controle-informatie en controledocumentatie

In deze paragraaf wordt ingegaan op de wijze waarop de accountant de controlewerkzaamheden dient uit te voeren. In een tuchtprocedure is het in beginsel aan klagers om feiten en omstandigheden te stellen en – in geval van (gemotiveerde) betwisting – aannemelijk te maken, dat die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.⁴⁴ Bij een onderbouwde, gesubstantieerde en niet op voorhand onaanneemelijke klacht over handelen of nalaten in het kader van verrichte controlewerkzaamheden, mag van een bij de jaarrekeningcontrole betrokken accountant worden gevergd – vanwege zijn deskundigheid en het gegeven dat hij over de gegevens ter zake beschikt – dat het tegen die klacht gevoerde verweer mede wordt gebaseerd op en onderbouwd met (alle van belang zijnde stukken van) het controledossier. Het is aan de tuchtrechter te bepalen of en, zo ja, welke sanctie moet worden verbonden aan een eventueel niet voldoen aan hetgeen hiervoor is verwoord.⁴⁵ Met name NV COS 500 en NV COS 230 schrijven immers voor dat er toereikende – in de zin van ‘voldoende’ en ‘geschikte’ – controle-informatie moet worden verkregen en documentatie van controlewerkzaamheden moet worden opgesteld teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken waarop het accountantsoordeel kan worden gebaseerd.

Indien door de accountant wordt erkend dat documentatie van controlewerkzaamheden is uitgebleven dan wel controledocumentatie in de tuchtprocedure niet is overgelegd, kan naar het oordeel van de Accountantskamer weinig betekenis worden toegekend aan de (blote) stelling van de accountant dat voor een bepaald aspect van de jaarrekening en/of de toelichting daarop desondanks voldoende en geschikte controle-informatie was verkregen.⁴⁶ Dat betekent dus dat een accountant in een procedure niet kan volstaan met de enkele stelling dat er wel voldoende controlewerk-

zaamheden hebben plaatsgevonden, maar hij zal deze stelling moeten onderbouwen aan de hand van stukken uit zijn controledossier.

Beleidsruimte gecontroleerde

In het KPN/SOBI-arrest van de Hoge Raad d.d. 10 februari 2006 is – kort samengevat – overwogen dat de ondernemer bij het maken van verslaggevingstechnische keuzes enige beleidsruimte toekomt, maar wel in redelijkheid.⁴⁷ Bij het antwoord op de vraag of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft, moet worden onderzocht of dat het geval is volgens de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Daarbij zijn de RJ van belang, die immers een belangrijk oriëntatiepunt en gezaghebbende kenbron vormen voor wat in het concrete geval als aanvaardbaar heeft te gelden. De advocaat-generaal geeft het als volgt weer: *‘De uitdrukking ‘maatschappelijk aanvaardbaar’ wijst op een zekere vrijheid, op bepaalde mate van liberaliteit voor de ondernemingsleiding. Het woord ‘aanvaardbaar’ duidt immers juist op [sic] iets meer keuzevrijheid aan dan het woord ‘aanvaard’. (...) Het gaat dus niet om een optimaal of maximaal inzicht. Voldoende is dat het geboden inzicht tot een verantwoord oordeel in staat stelt.’*

Uit het genoemde arrest voorgaande volgt dat:

- de ondernemingsleiding bij het maken van verslaggevingstechnische keuzes ‘in redelijkheid’ beleidsruimte toekomt;
- die keuzes ‘aanvaardbaar’ moeten zijn;
- de jaarrekening een zodanig inzicht dient te geven dat een ‘verantwoord oordeel’ over specifieke onderdelen kan worden gevormd, hetgeen kan leiden tot afwijking van specifieke voorschriften.

Zowel ten aanzien van de continuïteitsveronderstelling – de basis voor de waardering 2:384 lid 3 BW (zie hierna) – als ten aanzien van keuzes van het bestuur ten aanzien van verslaggeving, dient te worden nagegaan of die veronderstelling en keuzes aanvaardbaar zijn. Daarbij dient niet alleen te worden getoetst aan de diverse detailbepalingen van BW 2 titel 9 of de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving maar ook aan het inzichtvereiste van artikel 2:362 BW.

De actieve rol – ‘professioneel-kritisch’ - van de accountant en zijn controledossier

Artikel 2:393 lid 3 BW bevat de bepaling dat de accountant ‘onderzoekt’ of de jaarrekening het in artikel 2:362 BW bedoelde inzicht geeft. ‘Onderzoekt’ wijst op een actieve houding aan de kant van de accountant. Het gaat er daarbij onder meer om dat de accountant – als het gaat om de verslaggevingstechnische keuzes – toetst of de door het bestuur gemaakte keuzes in redelijkheid gemaakt konden worden, aanvaardbaar zijn en tot een verantwoord oordeel en het vereiste inzicht leiden, met inachtneming van de geldende wet- en regelgeving.

43 Zie daarvoor ook de verwijzing in noot 12.

44 Accountantskamer 13 oktober 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:80, r.o. 4.3.

45 Accountantskamer 13 oktober 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:80, r.o. 4.4.4 en Accountantskamer 30 november 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:146, r.o. 4.7.1.

46 Accountantskamer 30 november 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:146, r.o. 4.7.1.

47 HR 10 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7473.

In de aanhef van de VGBA is opgenomen dat *'het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang'*. Artikel 2 VGBA bepaalt voorts dat – teneinde invulling te geven aan de verantwoordelijkheid van de accountant om te handelen in het algemeen belang – de accountant zich houdt aan de volgende fundamentele beginselen: professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid. De toelichting bij artikel 12 tot en met 15 bij de VGBA bepaalt dat van de accountant *'een professioneel-kritische instelling'* wordt verwacht.

Hierna wordt een viertal concrete aspecten behandeld waarbij een controle uitgevoerd vanuit een professioneel-kritische instelling van groot belang is, namelijk:

- A. Controledocumentatie en controle-informatie
- B. NV COS 240 inzake fraude(risico's)
- C. NV COS 620 inzake het gebruikmaken van deskundigen
- D. NV COS 570 inzake de continuïteitsveronderstelling

A. Controledocumentatie en controle-informatie

De accountant dient in het kader van een door deze uitgevoerde controle documentatie te vervaardigen, die wordt vastgelegd in een controledossier. NV COS 203.2 stelt dat de accountant tijdig controledocumentatie dient te vervaardigen die voorziet in:

- (a) een toereikende vastlegging van de onderbouwing van de accountantsverklaring;
- (b) informatie die aantoont dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden en met de vereisten voortkomend uit de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Conform NV COS 500.7 dient de accountant *toereikende* controle-informatie te verkrijgen, hetgeen inhoudt dat er sprake moet zijn van *voldoende* en *geschikte* controle-informatie. De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de aard en de herkomst van de controle-informatie en is afhankelijk van de specifieke omstandigheden waaronder zij is verkregen.⁴⁸ In zijn algemeenheid geldt dat controle-informatie betrouwbaarder is wanneer die wordt verkregen van onafhankelijke bronnen buiten de onderneming, hetgeen overigens niet betekent dat een accountant niets heeft aan informatie uit interne bronnen. De accountant dient ten aanzien van die interne bronnen een professioneel-kritische instelling te tonen. Dat wordt met name meer van belang op het moment dat die interne informatie een relatief gunstig beeld schetst, dat in het belang kan zijn van de verstrekkers van die informatie (bijvoorbeeld het bestuur van een entiteit) ten aanzien van de financiële prestaties, het resultaat en de kasstromen.

Voorts is bijvoorbeeld NV COS 230.9 van belang. Daarin is vermeld wat de vorm, de inhoud en de omvang van de controledocumentatie behoort te zijn. De accountant dient de controledocumentatie zodanig te vervaardigen dat een

ervaren accountant die voorheen niet betrokken was bij de controle in staat is om inzicht te verkrijgen in:

- a) de aard, de tijdfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd om te voldoen aan – kort gezegd – de wet- en regelgeving;
- b) de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie; en
- c) belangrijke onderwerpen die tijdens de controle aan het licht zijn gekomen en de daaruit getrokken conclusies.

Dat betekent dus dat het controledossier van de accountant controledocumentatie bevat ten aanzien van belangrijke onderwerpen en dat voor die onderwerpen in het controledossier de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en de daaruit voortgekomen controle-informatie is terug te vinden.

B. NV COS 240 inzake fraude(risico's)

In verband met de voor de accountantscontrole noodzakelijke professioneel-kritische instelling is voorts van belang dat de accountant gedurende de gehele controleperiode⁴⁹ alert is op frauderisico's; dit staat los van de vraag of er ook daadwerkelijk van fraude sprake zou kunnen zijn. NV COS 240.8 noemt als voorbeeld van frauduleuze financiële verslaggeving onder meer: *"Het opzettelijk verkeerd toepassen van de grondslagen voor de financiële verslaggeving met betrekking tot de waardering en de resultaatsbepaling, de rubricering, de wijze van verantwoording of de toelichting."* Fraude kan onder meer worden gepleegd door *"het verzwijgen of niet toelichten van omstandigheden die invloed zouden kunnen hebben op bedragen in de financiële overzichten"* of door *"complexe transacties aan te gaan die zijn opgezet om een verkeerde voorstelling te geven van de financiële positie of de financiële resultaten van de entiteit."*⁵⁰

Een voorbeeld van een frauderisico is een complexe transactie die het resultaat van een entiteit materieel beïnvloedt en *kan* zijn opgezet om het resultaat positief te beïnvloeden. Zonder te stellen dat bij een dergelijke transactie sprake is van fraude, zit in een dergelijke transactie een frauderisico dat tot extra aandacht tijdens de controle – uitgevoerd vanuit een professioneel-kritische instelling – aanleiding geeft.

Een tweede voorbeeld van een frauderisico – en dat ook expliciet genoemd wordt in NV COS 240.10 – is dat de ondernemingsleiding belang kan hebben bij het sturen van de resultaten (bijvoorbeeld teneinde financiering veilig te stellen).

49 NV COS 240.24 bepaalt: "De accountant dient gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, waarbij hij onderkent dat het mogelijk is dat zich een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude voordoet, ongeacht zijn eerdere ervaring met de entiteit voor wat betreft de integriteit van het bestuur van de entiteit en van de organen belast met governance." (markering ELZ/MP).

50 NV COS 240.9.

48 NV COS 500.9.

Het derde voorbeeld sluit aan bij de bepaling van NV COS 240.66b: *“In het kader van het inspelen op het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als gevolg van fraude dient de accountant rekening te houden met de grondslagen voor financiële verslaggeving, die de entiteit hanteert.”* Keuzes van het bestuur voor bepaalde grondslagen voor financiële verslaggeving kunnen een materieel of significant effect hebben op de door de accountant te controleren jaarrekening. Een dergelijke keuze kan leiden tot een verschil: agressieve verslaggeving versus een prudente wijze van verslaggeving. Dat verschil kan ontstaan door het maken van een keuze voor een bepaalde grondslag in de verslaggeving. Die keuze kan weer ingegeven zijn door een financieringsbehoefte die ontstaat uit de noodzaak om groei te kunnen realiseren en faciliteren. Een accountant die zijn controle vanuit een professioneel-kritische instelling uitvoert dient – conform de controlestandaarden – in dat geval een frauderisico te onderkennen en diens controle daarop in te richten.

In de uitspraak ten aanzien van de controlerend accountant van Weyl⁵¹ wordt door de Accountantskamer vastgesteld dat de accountant wist dat de bonus van de CFO was gerelateerd aan financiële resultaten en dat de onderneming sterk afhankelijk was van externe financiering. Bovendien was bekend dat de statutair bestuurder/(indirect) aandeelhouder voor valsheid in geschrifte en belastingontduiking was veroordeeld. De accountant stelde echter dat het management een integere indruk maakte en tijdens discussies liet zien dat zij de onderneming integer wilde leiden. Uit het controledossier van de accountant ten aanzien van de jaarrekening 2008 bleek echter niet waarop de accountant die integere indruk van het management baseerde. Dat de accountant de bestuurder tegen de achtergrond van de kennis van de accountant omtrent de strafrechtelijke veroordelingen aanmerkte als integer, *‘wekt niet bepaald de indruk dat betrokkene dit aspect op een professioneel-kritische wijze heeft gezien (...) Die tekortschietende professioneel-kritische houding van betrokkene vindt bevestiging in het gegeven dat iedere vastlegging in het dossier ontbreekt over op welke wijze integer en ethisch gedrag binnen Weyl wordt uitgedragen en bewaakt.’*⁵²

C. NV COS 620 inzake het gebruikmaken van deskundigen

NV COS 620 ziet op het door de accountant gebruikmaken van werkzaamheden van deskundigen (onder meer waarderingsrapporten van bijvoorbeeld vastgoed of deelnemingen). NV COS 620 geeft een belangrijke instructie ten aanzien van de wijze waarop de accountant dient om te gaan met werkzaamheden van deskundigen indien hij op hun werkzaamheden steunt. NV COS 620.2 stelt: *“Indien de accountant gebruikmaakt van de werkzaamheden van een deskundige dient hij toereikende controle-informatie te verkrij-*

gen om te kunnen vaststellen dat dergelijke werkzaamheden toereikend zijn voor de doelstellingen van de controle.” Dat heeft tot gevolg dat de accountant aanvullende werkzaamheden dient te verrichten om dergelijke rapporten als controle-informatie toereikend te kunnen achten.

Zo dient de accountant de objectiviteit van de deskundige te beoordelen.⁵³ Dat kan van belang zijn indien de accountant zich in zijn controle baseert op een advies van een deskundige (en geen rapport dat is opgesteld als controle-opdracht), waarbij het niet ongebruikelijk is dat in belangrijke mate (door de deskundige) gebruik is gemaakt van informatie die van de opdrachtgever(s) afkomstig was. Dergelijke informatie is – conform NV COS 500 – minder snel als toereikende informatie te kwalificeren dan informatie die uit externe bronnen afkomstig is.

Indien gebruik wordt gemaakt van werkzaamheden van een deskundige, dient de accountant zelf informatie te verkrijgen om te kunnen vaststellen dat deze werkzaamheden van de deskundige toereikend zijn voor zijn controle. De accountant *‘zal inzicht moeten hebben in de gebruikte veronderstellingen, grondslagen en methoden, om te beoordelen of deze toereikend en aanvaardbaar zijn.’*⁵⁴

Tot slot is paragraaf 15 van NV COS 620 van eminent belang:

“Indien de uitkomsten van de werkzaamheden van de deskundige geen toereikende controle-informatie verschaffen of de uitkomsten niet consistent zijn met andere controle-informatie, dient de accountant passende maatregelen te nemen. Dit kan betekenen: overleggen met de entiteit en de deskundige, het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden, het eventueel inschakelen van een andere deskundige, of het verstrekken van een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring.”

De uitkomst van deze passende maatregelen dient ook weer te worden vastgelegd in het controledossier.

D. NV COS 570 inzake de continuïteitsveronderstelling
Artikel 2:384 lid 3 BW bepaalt dat bij de waardering van activa en passiva wordt uitgegaan van de veronderstelling dat het geheel der werkzaamheden van de rechtspersoon waaraan die activa en passiva dienstbaar zijn, wordt voortgezet, tenzij die veronderstelling onjuist is of haar juistheid aan gerede twijfel onderhevig is; in dat geval wordt dit onder mededeling van de invloed op vermogen en resultaat in de toelichting uiteengezet.⁵⁵ Indien discontinuïteit onontkoombaar is, vervalt de continuïteitsveronderstelling. Hiervan is onder meer sprake als duurzame voortzetting van de werkzaamheden van de rechtspersoon onmogelijk is geworden doordat de directie een besluit heeft genomen het geheel van de werkzaamheden (onmiddellijk c.q. op termijn) te beëindigen. Wel kan sprake zijn van ernstige on-

51 Accountantskamer 18 december 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:153 en ECLI:NL:TACAKN:2015:154.

52 Accountantskamer 18 december 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:154, r.o. 4.14.4 E.

53 Conform NV COS 620.9.

54 NV COS 620.14.

55 De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving kennen een gelijklopende bepaling. RJ 170 stelt dat bij de waardering van activa en verplichtingen wordt uitgegaan van de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon (de zogenoemde continuïteitsveronderstelling).

zekerheid over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de onderneming, waarbij de onderneming niet meer op eigen kracht aan zijn verplichtingen zal kunnen voldoen. Zolang onzekerheid bestaat of de aanvullende medewerking van belanghebbenden zal worden verkregen of voldoende zal zijn, maar er wel een reële kans bestaat dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon zal kunnen worden voortgezet, wordt de jaarrekening opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling. Indien ernstige onzekerheid bestaat over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de onderneming, dient in de toelichting een adequate uiteenzetting te worden gegeven van de omstandigheden waarin de (onderneming van de) rechtspersoon verkeert.⁵⁶

NV COS 570.6 bepaalt dat het de verantwoordelijkheid is van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling. Dat betekent in de praktijk dat de accountant met een professioneel-kritische instelling de beoordeling van het management omtrent de continuïteit van de entiteit dient te controleren. In NV COS 570.10 e.v. wordt gespecificeerd aan welke vereisten die controlewerkzaamheden van de accountant dienen te voldoen: het gaat daarbij om het uitvoeren van risico-inschattingwerkzaamheden en het evalueren van de inschatting van het management.⁵⁷ Aanvullende controlewerkzaamheden zijn noodzakelijk wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend die gereede twijfel kunnen wekken aan de continuïteit teneinde vast te stellen of er al dan niet een onzekerheid van materieel belang bestaat. De uitkomsten van de (aanvullende) controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie dienen zichtbaar afgewogen en beoordeeld te worden en een ander dient in het controledossier te worden vastgelegd.

In de uitspraak inzake Eurocommerce – een projectontwikkelaar – oordeelde de Accountantskamer dat de accountant diverse gebeurtenissen en omstandigheden had moeten identificeren die serieuze twijfel konden doen ontstaan met betrekking tot de inschatting van de Eurocommerce Groep over haar continuïteit. Er was sprake van moeilijke marktomstandigheden met onzekere vooruitzichten⁵⁸, een toenemende voorraad van onverkochte en/of niet verhuurd panden en een toenemende noodzaak/druk om te vol-

doen aan vooraf door de financiers gestelde ratio's en voorwaarden terwijl sprake was van grote afhankelijkheid van externe financiering. Die ontwikkelingen en omstandigheden leidden tot serieuze twijfel over het vermogen van de Eurocommerce Groep om zelfstandig aan haar verplichtingen te voldoen. Dat had er bij de accountant toe moeten leiden (aanvullende) controlewerkzaamheden uit te voeren en hij had de verkregen controle-informatie zichtbaar moeten afwegen en de uitkomsten daarvan moeten documenteren. De accountant had dat echter verzuimd.

6. Tot slot

Het accountantstuchtrecht is behoorlijk in beweging en mag zich inmiddels in een ruime kring van belangstellenden en belanghebbenden verheugen. Duidelijk is ook dat het accountantsberoep zich door diverse affaires zelf in de nesten heeft gewerkt, aan vertrouwen heeft ingeboet en het zich daarmee onder een vergrootglas heeft geplaatst. De door de sector ingestelde Werkgroep Toekomst Accountantsberoep zegt het aldus⁵⁹: *'Om vertrouwen te kunnen verschaffen moet je allereerst worden vertrouwd. Dat vertrouwen heeft het accountantsberoep niet altijd waar gemaakt en soms zelfs ronduit beschaamd.'* En voorts met het oog op kwesties zoals DSB, Econcern en Vestia: *'En waar in eerste instantie sprake leek te zijn van incidenten, duidde de aaneenschakeling ervan op een structureel probleem.'* Een probleem waar curatoren tegenaan kunnen lopen. Met deze bijdrage hopen wij enige handvatten en contouren te hebben aangereikt hoe dan te handelen.

56 Accountantskamer 27 november 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:126.

57 Het is immers primair de onderneming die de gekozen continuïteitsveronderstelling dient te onderbouwen indien er omstandigheden aan de orde zijn die twijfel doen rijzen aan de juistheid van die keuze, aldus de Accountantskamer. Accountantskamer 30 november 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:146, r.o. 4.40.4.

58 Om die reden heeft het NIVRA de Audit Alert Nr. 20 d.d. december 2008 gepubliceerd waarin door de beroepsorganisatie wordt gewezen op de gevolgen van de kredietcrisis:

"4. Continuïteitsvraagstukken en de accountantsverklaring

De accountant moet alert zijn op de impact die het verslechterende economische klimaat kan hebben op de strekking van de accountantsverklaring. (...) Wanneer het bestuur de risico's die samenhangen met een verslechterend economisch klimaat niet goed tot uitdrukking brengt in de toelichting in de jaarrekening leidt dit tot een andere dan goedkeurende verklaring."

59 Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, Rapport 'In het publiek belang', 25 september 2014.