

Tuchtrecht voor accountants

Martin Scharenborg

Dit boek maakt deel uit van de serie tuchtrecht:

- Tuchtrecht voor accountants (isbn 9789463185905)
- Tuchtrecht voor gerechtsdeurwaarders (isbn 9789463185929)
- Tuchtrecht voor advocaten (isbn 9789463185943)
- Tuchtrecht voor notarissen (isbn 9789463185882)

Andere boeken geschreven door dezelfde auteur, in de serie fraude en integriteit:

- Uitkeringsfraude (isbn 9789463185011)
- Faillissementsfraude (isbn 9789463185073)
- Onderzoeken van fraude (isbn 9789463185141)
- Voorkomen van fraude (isbn 9789463185172)
- Fraude door werknemers (isbn 9789463185240)
- Fraude door ambtenaren (isbn 9789463185271)
- Fraude en accountant (isbn 9789463185325)
- Fraude in het strafrecht (isbn 9789463185301)

Copyright

Schrijver: M. Scharenborg
Coverontwerp: Sdu/Scharenborg
ISBN: 9789463185905
© 2016 M. Scharenborg

Niets uit deze uitgave mag worden veeleelvoudigd en/of openbaar worden gemaakt door middel van druk, fotokopie, geluidsband, elektronisch of op welke wijze dan ook, zonder schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voorwoord

Dit boek is bedoeld voor degenen die te maken krijgen met tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen van een accountant. Dit kan de accountant zelf zijn, degene die over de accountant wil klagen, maar ook de raadsman die een der partijen bijstaat.

Het boek bevat een uitwerking van regelgeving en jurisprudentie. Hierbij wordt in de hoofdtekst de kern van een bepaald onderwerp uitgewerkt en in de kleiner gezette tekst worden voorbeelden uit de jurisprudentie uitgewerkt.

Er is voor gekozen om alleen de jurisprudentie van het hoogste tuchtcollege, het College van Beroep voor het bedrijfsleven, te behandelen en niet die van de Accountantskamer. De jurisprudentie tot en met 2015 is voor dit boek geraadpleegd.

Niet elk mogelijk onderwerp is behandeld, er is aansluiting gezocht bij die onderwerpen die tuchtrechtelijk meermalen aan de orde zijn gekomen. Het is daarom raadzaam om de beroepsregels van de beroepsorganisatie alsmede de recentere jurisprudentie te raadplegen. Het boek is als handvat bedoeld om snel de kern van regels en uitleg daarvan van een bepaald onderwerp te raadplegen.

Voor wat betreft de bronnen in dit boek merk ik op dat ervoor gekozen is om regelgeving en jurisprudentie zo veel mogelijk zakelijk weer te geven, hetgeen betekent dat zelden letterlijk geciteerd is, hoewel de afwijkingen zelden groot zijn. Het voordeel hiervan is dat de tekst in dezelfde taalstijl is geschreven. Het nadeel is dat de tekst niet een (geheel) letterlijke weergave is. Als een lezer dus stuit op een relevante passage, dan doet hij er verstandig aan om de originele bron in de voetnoot te raadplegen (via www.wetten.nl of www.rechtspraak.nl).

Martin Scharenborg, maart 2016

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	3
Afkortingenlijst.....	7
1 Algemeen	9
1.1 Wet- en regelgeving.....	9
1.1.1 De wet op het accountantsberoep (Wab).....	9
1.1.2 De wet toezicht op accountantsorganisaties (Wta).....	11
1.1.3 De wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra).....	11
1.2 Analyse.....	13
1.2.1 Cijfers tuchtzaken 2008, 2010 en 2011	13
1.2.2 Jaarverslag 2011.....	13
2 De tuchtprocedure.....	19
2.1 Algemeen.....	19
2.1.1 Klachteninstanties	19
2.1.2 Inperkingen tuchtrecht.....	19
2.1.3 Tucht- of civielrechtelijk.....	20
2.1.4 Zakelijk of privé.....	22
2.1.5 Verantwoordelijkheid.....	25
2.2 De procedure.....	29
2.2.1 In vogelvlucht.....	29
2.2.2 De klager.....	29
2.2.3 De klacht.....	31
2.2.4 De stelplicht.....	33
2.2.5 De klachttermijn.....	34
2.2.6 De uitspraak.....	36
2.3 Tuchtrechtelijke maatregel.....	38
2.3.1 Algemeen.....	38
2.3.2 De waarschuwing.....	40
2.3.3 De berisping.....	40
2.3.4 De tijdelijke doorhaling.....	41
2.3.5 De doorhaling.....	42
2.3.6 De geldboete.....	43

3 Verordening gedrags- en beroepsregels	45
3.1 Inleiding	45
3.2 De fundamentele beginselen.....	45
3.2.1 Algemeen.....	45
3.2.2 Professionaliteit.....	48
3.2.3 Integriteit.....	50
3.2.4 Objectiviteit.....	54
3.2.5 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.....	56
3.2.6 Vertrouwelijkheid.....	62
3.3 Capita selecta.....	64
3.3.1 Samenstellingsopdracht.....	64
3.3.2 Inningsmaatregelen.....	67
3.3.3 Persoonsgericht onderzoek.....	69
4 Verordening onafhankelijkheid	75
4.1 Wet- en regelgeving	75
4.2 Onafhankelijkheid.....	77
4.3 Overstappen.....	78
4.4 Vermenging controle en advies.....	79
4.5 Vermenging zakelijk en privé.....	80
5 Wet toezicht accountantsorganisaties.....	83
5.1 Algemeen.....	83
5.2 Wettelijk kader	85
5.2.1 De accountantsorganisatie.....	85
5.2.2 De externe accountant.....	87
5.3 Vergunning.....	88
5.4 Bestuurlijke boete.....	90
Bijlage 1 Fundamentele beginselen VGC.....	95
Bijlage 2 VGBA.....	99
Bijlage 3 VIO.....	103
Serie fraude en integriteit.....	121

Afkortingenlijst

AA	Accountants-Administratieconsulent
AFM	Autoriteit Financiële Markten
BW	Burgerlijk Wetboek
CBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
GBR	Verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994.
NBA	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
NIVRA	Nederlands Instituut van Registeraccountants
Nma	Nederlandse mededingingsautoriteit
NOvAA	Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten
NV COS	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden
NVAK-aav	Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten
NVAK-ass.	Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten
NVKS	Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen
NVO	Nadere voorschriften met betrekking tot de onafhankelijkheid
NVPE	Nadere voorschriften permanente educatie
OM	Openbaar Ministerie
RA	Registeraccountant
RJ	Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving
VGBA	Verordening gedrags- en beroepsregels accountants
VGC	Verordeningen Gedrags- en beroepsregels registeraccountants/Accountants-Administratieconsulenten
ViO	Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten
WAA	Wet op de Accountants- Administratieconsulenten
Wab	Wet op het accountantsberoep
WRA	Wet op de Registeraccountants
Wta	Wet toezicht op accountantsorganisaties
Wtr	Wet tuchtrechtspraak accountants

Hoofdstuk 1 Algemeen

1.1 Wet- en regelgeving

1.1.1 De wet op het accountantsberoep (Wab)

Inwerkingtreding Wab

Op 1 januari 2013 is de Wab in werking getreden. Door invoering van de Wab zijn de oude accountantswetten WRA en WAA ingetrokken. Dit betekent niet dat in tuchtrechtzaken de WRA/WAA geen betekenis meer kunnen hebben. Een tuchtklacht moet binnen zes jaren na het handelen zijn ingediend (en binnen drie jaren na constatering ervan). Dat betekent dat tot 1 januari 2019 nog een beroep op de oude bepalingen gedaan kan worden.

Taken beroepsorganisatie

De wetgever heeft met de Wab bewerkstelligd dat de twee oude beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA werden samengevoegd tot de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Ondanks het feit dat het gaat om één publiekrechtelijke, beroepsorganisatie, wordt wel rekening gehouden met de pluriformiteit van het accountantsberoep. Zo zijn er accountant-administratieconsulenten en registeraccountants, maar binnen die twee groepen accountants zijn er ook overheidsaccountants, interne accountants, openbaar accountants en accountants *in business*. Al deze accountants zijn onder de Wab opgenomen in één register.¹

Wat zijn de taken van de beroepsorganisatie? Volgens artikel 3 Wab gaat het om:

- het bevorderen van een goede beroepsuitoefening door accountants, onder meer door het vaststellen van beroepsreglementering;
- het behartigen van de gemeenschappelijke belangen van accountants;
- het zorg dragen voor de eer van de stand van de accountants; en
- het zorg dragen voor de praktijkopleiding, bedoeld in artikel 47.

Om deze taken te kunnen uitoefenen mag de beroepsorganisatie verordeningen vaststellen. Hoewel de beroepsorganisatie, blijvend binnen de taakstelling, daarin vrij is, heeft de wetgever de beroepsorganisatie verplicht om een aantal onderwerpen nader te regelen zoals de gedrags- en beroepsregels, de onafhankelijkheid, de klachtbehandeling (artikel 19 lid 2 Wab). In dit boek wordt nader ingegaan op de beroepsregels en de regels voor de onafhankelijkheid.

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2011–2012, 33 025, nr. 3

Nadere regels NBA

De beroepsorganisatie heeft de gedrags- en beroepsregels uitgewerkt in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Deze verordening is per 1 januari 2014 in werking getreden (zie bijlage 2).

De VGBA is de opvolger van de Verordening Gedrags- en beroepsregels RA (VGC) en de Verordening Gedrags- en beroepsregels AA (VGC). Deze verordeningen waren per 1 januari 2007 in werking getreden.² Ook hier geldt dat deze verordeningen nog zes jaar na intrekking relevant kunnen zijn, dus in dit geval nog tot 1 januari 2020.

De beroepsorganisatie heeft de VGBA nader toegelicht in de Toelichting Verordening gedrags- en beroepsregels accountants en in de NBA-handreiking 1130 'Voorbeelden toepassing VGBA'. De gedrags- en beroepsregels worden nader toegelicht in hoofdstuk 3.

De beroepsorganisatie heeft de onafhankelijkheidsregels uitgewerkt in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Deze verordening is per 1 januari 2014 in werking getreden (zie bijlage 3).

De ViO is de opvolger van een zestal Nadere voorschriften onafhankelijkheid.³ Ook hier geldt dat deze Nadere voorschriften nog zes jaar na intrekking relevant kunnen zijn, dus in dit geval nog tot 1 januari 2020.

De beroepsorganisatie heeft de ViO nader toegelicht in de Toelichting op de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en de NBA-handreiking 1131 'Praktijkvoorbeelden inzake Onafhankelijkheid (ViO). De onafhankelijkheidsregels worden nader toege-licht in hoofdstuk vier.

De beroepsorganisatie heeft daarnaast nog de volgende nadere voorschriften opgesteld in relatie tot kwaliteit van de beroepsuitoefening:

- Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK-ass.);⁴
- Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-aav);⁵
- Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS);

2 Deze verordeningen waren de opvolgers van de Verordening Gedrags- en beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten van 8 maart 1995 en de Verordening Gedrags- en beroepsregels registeraccountants van 10 maart 1995.

3 Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (AA's); Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (RA); Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (AA's); Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (RA's); Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (AA's); Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (RA's),

4 Uit artikel 2 NVAK ass. volgt dat deze NV zich richt tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor en dat de NV uitsluitend betrekking heeft op het stelsel van kwaliteitsbeheersing ter zake van door of namens een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten; b. de onafhankelijkheid van een accountantskantoor ter zake van de door of namens het accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten; en de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor.

- Nadere voorschriften permanente educatie;
- Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS)⁶

De nadere voorschriften worden in dit boek verder niet uitgewerkt. Kennis ervan wordt verondersteld bij de lezer. De nadere voorschriften kunnen via de website van de beroepsorganisatie opgevraagd worden.

1.1.2 *De wet toezicht op accountantsorganisaties (Wta)*

Deze wet vloeit rechtstreeks voort uit de grote misstanden die er zijn geweest. Door deze wet worden er eisen gesteld aan het accountantskantoor en de (externe) accountant die de wettelijke controle uitvoeren. Zo moet de externe accountant voldoen aan de regels voor vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit (artikel 25 Wta).

In artikel 25a van de Wta zijn regels gesteld voor de onafhankelijkheid van de externe accountant. Zo komt het voor dat een externe accountant gaat werken voor de controlecliënt waar men gewerkt heeft. Dan bestaat er al snel de vrees voor het gezegde: 'wiens brood men eet, wiens woord men spreekt.' Is de accountant die weet dat hij bij het controleobject gaat werken, dan nog wel voldoende kritisch bij de wettelijke controle? Daarom is in artikel 29a van de Wta bepaald dat de externe accountant voor het uitvoeren van een wettelijke controle niet als dagelijkse beleidsbepaler bij de controlecliënt mag werken voordat twee jaren zijn verstreken sinds hij de controlewerkzaamheden bij de cliënt heeft beëindigd.

Deze wet wordt nader uitgewerkt in hoofdstuk vijf.

1.1.3 *De wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)*

Deze wet, net als de Wta, is ingevoerd vanwege de maatschappelijke onrust die is ontstaan bij internationale misstanden waarbij accountants een rol hebben gespeeld (Enron, Worldcom, Parmalat, Albert Heijn). Daarnaast waren er internationale ontwikkelingen zoals de invoering van de *Sarbanes Oxley Act* in de Verenigde Staten die een vernieuwde aanpak noodzakelijk maakte. Een van de gevolgen van de herijking van het tuchtrecht is dat de meerderheid van de Accountantskamer rechter is. Bij de raad van tucht was de meerderheid accountant. De wetgever stelt dat de onafhankelijke positie van het tuchtrecht (met de rechters) het maatschappelijk vertrouwen versterkt.⁷

5 Uit artikel 2 NVAK aav. volgt dat deze NV zich richt tot de dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor en dat de NV uitsluitend betrekking heeft op de interne beheersing ter zake van de door een accountantskantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten.

6 Hiervoor is ook een Toelichting op de Tijdelijke nadere voorschriften kwaliteitssystemen (Tijdelijke NVKS) opgesteld.

7 Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 397, nr. 3

Welk type accountant kan aangesproken worden op grond van de Wtra? Dit betreft de werkzaamheden van de 'reguliere' accountant alsook voor de externe accountant.

De accountant (openbaar, intern, overheid, *in business*), kan op basis van artikel 42 van de Wab aangesproken worden ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep ter zake van: enig handelen of nalaten in strijd met de wet en enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

De externe accountant is aansprakelijk te stellen voor zijn beroepsmatig handelen op grond van artikel 31 Wta.

De wetgever had bij de totstandkoming van de Wtra een duidelijk onderscheid voor ogen tussen de kerntaken van de accountant en de niet-kerntaken. Onder dit laatste wordt verstaan juridische advisering, samenstelling van de boekhouding, belastingadviezen, forensische accountancy, *due diligence* en automatiseringsadviezen. De bedoeling was om klachten met betrekking tot de niet-kerntaken te laten afhandelen door de klachtencommissie van de beroepsorganisatie, met een mogelijkheid om daarna in bezwaar te gaan bij de Accountantskamer.⁸ Dit is echter na amendement gewijzigd. Alle klachten over het beroepsmatig handelen van de accountant mag direct aan de Accountantskamer worden voorgelegd. Er bestaat nog steeds de mogelijkheid om de klacht bij het accountantskantoor of beroepsorganisatie neer te leggen, maar het is niet meer verplicht.⁹

Deze wijziging heeft tot gevolg dat klachten over het uitvoeren van een integriteitsonderzoek onder het tuchtrecht vallen. Het College stelt dat uit de wetgeschiedenis van de Wtra blijkt dat onder beroepsmatig handelen niet alleen werkzaamheden vallen die tot de kerntaken van accountants behoren, maar ook werkzaamheden die daartoe niet behoren. Het is de bedoeling van de wetgever geweest dat het tuchtrecht zich uitstrekt tot een breed scala van werkzaamheden waarbij accountants worden ingeschakeld.¹⁰

De tuchtrechtspraak heeft twee instanties: in eerste aanleg de Accountantskamer en in hoger beroep het College van Beroep voor het bedrijfsleven (artikel 42 lid 2 Wab).

Zij kunnen als maatregel opleggen: een waarschuwing, een berisping, een tijdelijke doorhaling van ten hoogste één jaar; een doorhaling voor maximaal tien jaar en/of een geldboete.¹¹

Deze wet wordt nader uitgewerkt in hoofdstuk twee.

8 Kamerstukken II, 2005/2006, 30397, nr. 3; CBb 11-10-2012, ECLI:NL:CBB:2012: BY0646

9 Kamerstukken II, 2006/2007, 30397, nr. 12

10 CBb 18-12-2014, ECLI:NL:CBB:2014:459

11 Artikel 8 lid 1 Wtra

1.2 Analyse

1.2.1 Cijfers tuchtzaken 2008, 2010 en 2011

Er zijn niet veel cijfers beschikbaar over tuchtuitspraken. Het College heeft wel jaarverslagen gepubliceerd, maar daarin wordt niet ingegaan op de tuchtzaken die zijn ontvangen en/of afgedaan.

De Accountantskamer heeft in haar jaarverslag van 2011 deze cijfers wel opgenomen, maar helaas is dit ook het enige jaarverslag dat gepubliceerd is. Daarin worden overigens wel over drie jaren (2008, 2010 en 2011) opgenomen. Uit het jaarverslag blijkt het volgende:

	2008 (RvT)	2010 (AcK)	2011 ¹² (AcK)
Ongegrond	42	46	34
niet-ontvankelijk	0	10	16
Anders (geschikt)	24	25	28
subtotaal	66	81	78
toegewezen	29	45	47
totaal	95	126	125
<i>Soort maatregel</i>			
geen maatregel	8	5	7
waarschuwing	8	13	15
berisping	7	13	9
tijdelijke doorhaling	4	8	3
voorlopige spoeddoorhaling	0	0	1
doorhaling	2	6	12
totaal	29	45	47
geldboets in combinatie met andere maatregel	0	4	3

Bron: Jaarverslag Accountantskamer 2011

1.2.2 Jaarverslag 2011

Het is een gemis dat de Accountantskamer het jaarverslag van 2011 tot heden niet herhaald heeft. Niet alleen geven voormelde cijfers inzicht in de tuchtzaken, maar het is vooral de analyse die de beroepsorganisatie een handvat kan bieden voor het aanpassen en uitvaardigen van regels.. Immers

12 De Accountantskamer heeft ook cijfers met klachten over permanente educatie gepubliceerd. Als dit worden meegenomen, komt het totaal op 194 klachten.