

Geen overkoepelende tuchtrechtelijke verantwoordelijk- heid vestigingsleider accountants- kantoor

*Noot bij uitspraak College van Beroep voor
het bedrijfsleven d.d. 22 april 2014 (AWB 12/828)*

*mr. A.C. van Campen**

1. Inleiding

De tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid van een accountant brengt met zich dat een accountant ook verantwoordelijk kan worden geacht voor het handelen of nalaten van anderen. Doorgaans moet daarbij worden gedacht aan uitvoerende kantoorgenoten die zelf geen accountant zijn. Volgens eerdere rechtspraak gaat deze verantwoordelijkheid zelfs zover dat de tuchtrechtelijke aanspreekbaarheid gelegd kan worden bij de directie van de accountantsorganisatie waarin de uitvoerende werkzaam is. Bij de uitspraak van 22 april 2014 heeft het College van Beroep voor het bedrijfsleven duidelijk gemaakt dat er grenzen zijn aan deze tuchtrechtelijke aanspreekbaarheid voor het handelen of nalaten van anderen. Waar deze grenzen exact getrokken moeten worden blijft vooralsnog ongewis.

2. Uitspraak College van Beroep voor het bedrijfsleven d.d. 22 april 2014

De uitspraak betreft de appelprocedure van de uitspraak van de Accountantskamer van 2 juli 2012.¹ Deze uitspraak betrof een tuchtprocedure waarbij een klacht was ingediend tegen een drietal personen.

Feiten

De achtergrond van de zaak betreft een echtscheidingsprocedure die in 2008 is gevoerd bij de Rechtbank Leeuwarden. Daarbij werd op enig moment tijdens een kort gedingprocedure een schikking bereikt die ter zitting werd vastgelegd in een proces-verbaal. Onderdeel van die schikking was de waardering van de aandelen van de holding van beide (voormalige) echtelieden. Voor deze waardering is in het kader van de getroffen schikking een deskundige aangewezen, waarvan de kosten voor rekening dienden te komen van beide (voormalige) echtelieden.

Bij brief van 14 juli 2008 is de opdracht tot de waardering aan de deskundige verstrekt door de advocaat van de man. Deze deskundige betreft een voormalig registeraccountant die tot 1 januari 2007 als zodanig stond ingeschreven en tot die tijd ook als vennoot aan een accountantskantoor was verbonden. Nadien heeft hij tot en met januari 2009 op incidentele basis nog werkzaamheden onder de vlag van zijn (oude) kantoor verricht. Deze voormalige accountant (hier-

na: de 'uitvoerend deskundige') heeft de opdracht tot het waarderen van de aandelen aanvaard. Aan hem zijn diverse stukken toegezonden waarna hij op 19 september 2008 gesprekken heeft gevoerd met beide (voormalige) echtelieden. Op basis van de door hen verstrekte informatie heeft de uitvoerend deskundige vervolgens op 7 oktober 2008 een concept bindend advies opgesteld, waarin onder meer is opgenomen:

- dat het redelijk te achten bedrijfsresultaat van de holding over de jaren voorafgaand aan 2008 neerkomt op een bedrag ad € 180.000,-;
- dat de waardering van de aandelen van de holding plaatsvond aan de hand van een variant van de 'discounted cash flow' methode;
- dat uitgegaan is van een pensioenvoorziening van € 230.000,-, waarvan de helft wordt geseceerd ten behoeve van de vrouw; alsmede,
- dat de totale waardering van de holding neerkomt op een bedrag ad € 1.500.000,-.

De uitvoerend deskundige heeft beide (voormalige) echtelieden in de gelegenheid gesteld om te reageren op zijn concept bindend advies. De vrouw heeft hierop aangegeven geen commentaar te hebben op het concept. De man heeft daarop per brief van 30 oktober 2008 via zijn advocaat het commentaar van de (reguliere) accountant van de holding toegezonden. Deze had als belangrijkste commentaar dat hij het gehanteerde bedrijfsresultaat van € 180.000,- onrealistisch achtte. Hij vond dat het reëler was om een bedrag van € 136.000,- te hanteren. Op basis van de gehanteerde methode zou dat leiden tot een totale waardering van de aandelen van € 1.250.000,-.

Het voorgaande vormde geen aanleiding voor de uitvoerend deskundige om zijn bindend advies aan te passen en op 11 november 2008 heeft hij het (ongewijzigde) bindend advies

* Mr. A.C. (Arnoud) van Campen is advocaat bij Van Iersel Luchtman N.V. en vaste medewerker van dit tijdschrift.

1. Accountantskamer 2 juli 2012 (ECL1:NL:TACAKN:2012:YH0279).

in definitieve vorm uitgebracht aan de (voormalige) echtelieden.

Vervolgens heeft de man bezwaren geuit tegen de inhoud van het bindend advies en verzocht om een onderbouwing van het redelijk te achten bedrijfsresultaat voor de jaren 2008 tot en met 2010. De uitvoerend deskundige heeft op deze bezwaren gemotiveerd gereageerd. De man heeft in reactie daarop medegedeeld dat hij niet tot betaling van de openstaande facturen van het kantoor van de uitvoerend deskundige zou overgaan. De uitvoerend deskundige heeft nadien nogmaals een toelichting gegeven op het uitgebrachte bindend advies. Dat kon echter niet verhinderen dat de man op 8 april 2009 een klacht heeft ingediend bij het accountantskantoor waaraan de uitvoerend deskundige inder tijd verbonden was.

Op 1 december 2009 is in de echtscheidingsprocedure bij de Rechtbank Leeuwarden in het proces-verbaal opgenomen dat de waarde van de aandelen in de holding is vastgesteld op € 1.400.000,- aan de hand van het bindend advies van de uitvoerend deskundige. Partijen verschilden daarbij nog van mening over de vraag of de navorderingsaanslag omzetbelasting over 2007 ad € 100.473,- de waarde van de aandelen beïnvloedde. Deze aanslag was namelijk opgelegd nadat het bindend advies was uitgebracht.

Ondanks de bezwaren van de man tegen het bindend advies heeft hij tezamen met zijn (voormalig) echtgenote ingestemd om van de uitvoerend deskundige een aanvullende rapportage te vragen. Daarin diende hij de vraag omtrent de invloed van de navorderingsaanslag omzetbelasting op de waarde van de aandelen te beantwoorden. Op dat ogenblik was de uitvoerend deskundige evenwel niet meer verbonden aan zijn voormalige accountantskantoor. Buiten betrokkenheid van diens voormalige kantoor heeft de uitvoerend deskundige op 2 februari 2010 de aanvullende rapportage aan de (voormalige) echtelieden toegezonden.

Tuchtklacht

Nadien heeft de man op 5 november 2011 een klaagschrift ingediend bij de Accountantskamer te Zwolle. Dat klaagschrift was gericht tegen een drietal personen, te weten:

- de uitvoerend deskundige;
- een medewerker van het voormalige accountantskantoor van de uitvoerend deskundige, alsmede,
- de vestigingsleider van het voormalige accountantskantoor.

Inhoudelijk werden in de klacht verwijten geuit tegen het door de uitvoerend deskundige op 11 november 2008 uitgebrachte advies en de totstandkoming daarvan. Daarbij zou sprake zijn van handelen en / of nalaten in strijd met de Verordening Gedragscode (VGC) en in het bijzonder de daarin in art. A-100.4 onder a) onder c) bedoelde fundamentele beginselen 'integriteit', 'deskundigheid' en 'zorgvuldigheid'. Meer concreet wordt in het klaagschrift aan de drie betrokkenen verweten dat:

- a. in het rapport belangrijke gegevens ontbreken;
- b. in het rapport onvoldoende onderzoek is gedaan naar de juiste feiten;
- c. in het rapport zinsneden staan, die de lezer op het verkeerde been zetten;
- d. klager veel tijd, geld en correspondentie heeft moeten besteden om zijn bezwaren te ondervangen en / of op te heffen;

- e. in het rapport foute aannames zijn gedaan ten nadele van klager met betrekking tot de pensioenvoorziening, alsmede,
- f. door (het kantoor van) betrokkene niet integer en objectief is gehandeld zoals dat zou mogen worden verwacht op grond van de VGC.

Uitspraak Accountantskamer d.d. 2 juli 2012

Bij uitspraak van 2 juli 2012 heeft de Accountantskamer de klacht tegen de uitvoerend deskundige en de medewerker niet-ontvankelijk c.q. ongegrond verklaard. De uitvoerend deskundige was namelijk ten tijde van de bewuste werkzaamheden niet meer als accountant ingeschreven, zodat hij om die reden de dans ontspringt. De medewerker van het kantoor speelde een (te) geringe rol bij de uitvoering van de werkzaamheden, terwijl hij daarnaast in een ondergeschikte positie bevond ten opzichte van de vestigingsleider van het accountantskantoor. Om deze redenen strandt aldus ook de klacht tegen de medewerker.

De klacht tegen de vestigingsleider wordt vervolgens gegrond verklaard voor wat betreft klachtonderdelen b), c) en f). Daarbij acht de Accountantskamer met name onzorgvuldig dat in het definitieve rapport niets is vermeld over de bezwaren tegen het in de ogen van klager onrealistische bedrijfsresultaat van € 180.000,-. De Accountantskamer meent dat voor de verwijten ter zake de ondeugdelijkheid en misleidendheid van het rapport onvoldoende is gesteld. Hetzelfde geldt voor de klachtonderdelen omtrent foute aannames en de door klager bestede tijd, geld en correspondentie. Namens de vestigingsleider was aangevoerd dat hem geen verwijt trof nu hij inhoudelijk niet betrokken was geweest bij de verrichte werkzaamheden, maar de Accountantskamer is hieraan voorbij gegaan, nu o.a. vaststaat dat het bindend advies op het briefpapier van het kantoor van de vestigingsleider is uitgebracht en er ook door dat kantoor is gefactureerd. Aan de vestigingsleider heeft de Accountantskamer vervolgens een schriftelijke waarschuwing opgelegd.

Hoger Beroep

De vestigingsleider is daarop in appel gekomen van de uitspraak van de Accountantskamer. Daarbij heeft hij onder meer betoogd dat de Accountantskamer door haar uitspraak een tuchtrechtelijke risicoaansprakelijkheid voor accountants creëert die de reikwijdte van art. 33 lid 1 Wet op de Registeraccountants te buiten gaat. In dat artikel is volgens de vestigingsleider immers bepaald dat een accountant enkel tuchtrechtelijk verantwoordelijk is voor zijn *eigen* handelen of nalaten.

Het College van Beroep voor het bedrijfsleven komt op 22 april 2014 tot een uitspraak en overweegt daarbij dat vast staat dat de vestigingsleider niet vaktechnisch verantwoordelijk was voor de inhoud en totstandkoming van het advies. De omstandigheid dat de uitvoerend deskundige zelf niet als registeraccountant stond ingeschreven en het feit dat binnen het kantoor geen andere functionaris vaktechnisch verantwoordelijk kan worden gehouden, ziet het College niet als aanleiding om de vestigingsleider tuchtrechtelijk verantwoordelijk te houden voor de gestelde tekortkomingen. Het College geeft hierbij aan dat het hiermee ten dele terug komt van eerdere uitspraken van 22 mei 2001² en 11 september

2. College van Beroep voor het bedrijfsleven 22 mei 2001 (ECLI:NL:CBB:2001:AB1984).

2008³ waarin is overwogen dat geen lacune mag ontstaan binnen de keten van tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid binnen een accountantsorganisatie.

Tegen de achtergrond van het voorgaande komt het College van Beroep tot de slotsom dat het hoger beroep gegrond is. Na vernietiging van de uitspraak van de Accountantskamer doet het College de zaak zelf af en verklaart de klachtonderdelen b), c) en f) alsnog ongegrond.

3. Commentaar

De uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven is opmerkelijk omdat – zoals in de uitspraak ook wordt gememoreerd – daarmee ten dele wordt teruggekomen van eerdere uitspraken van het College zelf. Het College van Beroep had namelijk eerder in uitspraken van 22 mei 2001⁴ en 11 september 2008⁵ bepaald dat een accountant-bestuurder van een accountantsorganisatie in tuchtrechtelijke zin ‘zelfstandig en volledig aanspreekbaar te achten is’ voor handelen van een voormalig kantoorgenoot. In de onderhavige zaak heeft de vestigingsleider er in appel terecht op gewezen dat deze jurisprudentie op enigszins gespannen voet staat met de wettekst van art. 33 lid 1 Wet op de Registeraccountants. Daarin is bepaald dat de registeraccountant voor beroepsmatig handelen of nalaten onderworpen is aan tuchtrechtspraak. Daarmee wordt bedoeld op het eigen handelen of nalaten van de accountant.⁶ De Accountantskamer heeft dit als zodanig ook bevestigd in eerdere uitspraken.⁷ Bij de bewuste werkzaamheden van de uitvoerend deskundige is de vestigingsleider inhoudelijk op geen enkele wijze betrokken geweest. Hooguit kan de uitvoerend deskundige aangerekend worden dat hij en zijn organisatie hebben toegelaten dat de uitvoerend deskundige na diens uitschrijving als account en vennoot nog werkzaamheden onder de vlag van het kantoor heeft verricht. Het kantoor heeft daarvan ook de financiële vruchten geplukt in die zin dat de facturen door het kantoor werden verzonden. Op deze argumenten is het College van Beroep in de uitspraak evenwel niet ingegaan. In dit geval was sprake van voormalig kantoorgenoot die onder de naam van het kantoor zelfstandig werkzaamheden verrichtte, maar er zijn ook andere situaties denkbaar, waarbij bijv. sprake is van een samenwerking met een derde. Het lijkt erop dat de uitspraak ook op die situaties ziet, maar zeker is dit niet.

Evenmin heeft het College van Beroep een specifieke overweging gewijd aan het feit dat hier sprake was van een bindend advies en aldus niet van accountancy gerelateerd handelen. Mogelijk heeft het College van Beroep laten meewegen dat volgens eerdere rechtspraak van het College van Beroep voor de tuchtrechter bij de toetsing van een bindend advies slechts een marginale rol is weggelegd.⁸ Zowel de procesrechtelijke als de inhoudelijke toetsing van een bindend advies is immers voorbehouden aan de civiele rechter.⁹ Het lijkt aannemelijk dat het College van Beroep anders zal aankijken tegen meer accountancy gerelateerde werkzaamheden die door een derde worden verricht. Voor die werkzaamheden zal immers doorgaans een accountant dienen te tekenen en verantwoordelijk dienen te zijn.

In elk geval is duidelijk dat het College van Beroep het eerder gehanteerde principe van de allesomvattende overkoepelende tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid heeft verlaten. Daarbij blijft vooralsnog in het ongewisse in welke gevallen een inhoudelijk niet betrokken maar hiërarchisch hoger geplaatste accountant nog wel tuchtrechtelijk aanspreekbaar is. De Accountantskamer heeft inmiddels de nieuw ingezet-

te lijn van de het College van Beroep gevolgd in haar uitspraak van 15 september 2014.¹⁰ Daarbij was sprake van fiscale werkzaamheden, waarbij de accountant volgens de Accountantskamer onvoldoende betrokken was geweest om tot een tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid te kunnen komen.

4. Slotsom

De uitspraak van 22 april 2014 van het College van Beroep voor het bedrijfsleven maakt duidelijk dat een vestigingsleider of accountant-bestuurder van een accountantsorganisatie niet in alle gevallen tuchtrechtelijk aanspreekbaar is voor het handelen van ondergeschikten. Wanneer er binnen het accountantskantoor geen vaktechnisch verantwoordelijke valt aan te wijzen, kan de tuchtrechtelijke aanspreekbaarheid voor handelen of nalaten van een derde die onder de naam van dat kantoor zelfstandig werkzaamheden verrichtte, niet worden gelegd bij de directie van het kantoor alsof het diens eigen handelen of nalaten betrof. Het College van Beroep komt hiermee terug op eerdere uitspraken waarin bepaald was dat er geen lacune mocht ontstaan in de keten van tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid binnen een accountantsorganisatie. Van een allesomvattende overkoepelende tuchtrechtelijke aanspreekbaarheid is hierdoor geen sprake meer. Hoever de resterende aanspreekbaarheid zich uitstrekt is op basis van deze uitspraak nog ongewis. Wel blijkt inmiddels dat de Accountantskamer de nieuwe door het College van Beroep ingeslagen weg volgt.

3. College van Beroep voor het bedrijfsleven 11 september 2008 (ECLI:NL:CBB:2001:AB1984).
4. Zie noot 2.
5. Zie noot 3.
6. Zie ook H. Reimers in zijn noot bij de uitspraak van de Accountantskamer 19 augustus 2013, zaaknummer 13/829 Wtra AK, gepubliceerd op <http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Tuchtrecht+Niet+objectief+bij+assurance+verklaring+.aspx>.
7. Zie o.m. Accountantskamer 5 maart 2010, zaaknummer 09/1332 Wtra AK.
8. Zie o.m. College van Beroep voor het bedrijfsleven d.d. 25 maart 2004, *LJN* AO7059 als ook Raad van Tucht 's-Gravenhage d.d. 30 januari 2006, *JT* 2007/17.
9. Art. 7:904 lid 1 BW.
10. Accountantskamer 15 september 2014 (ECLI:NL:TACAKN:2014:71).