

Het toepassingsbereik van het accountantstuchtrecht: vriendendiensten en vrijwilligerswerk

D.C. THEUNIS*

Accountants die zijn ingeschreven in het register van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) zijn onderworpen aan tuchtrecht. Dat tuchtrecht is – anders dan bijvoorbeeld het tuchtrecht voor belastingadviseurs – wettelijk verankerd sinds de Wet Toezicht Accountantsorganisaties van 19 januari 2006.¹

Accountants zijn aan tuchtrecht onderworpen ten aanzien van de uitoefening van hun beroep. Het gaat daarbij om enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep (Wab) bepaalde of enig (ander) handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.²

De gedrags- en beroepsregels voor accountants zijn per 1 januari 2014 neergelegd in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).³ Deze zijn opgesteld door de NBA.

Op grond van art. 3 VGBA dient de accountant zich te houden aan vijf fundamentele beginselen. Het beginsel van professionaliteit is van toepassing op elk handelen of nalaten van de accountant; de andere vier beginselen – integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, en vertrouwelijkheid – zijn op de accountant van toepassing bij de uitoefening van zijn beroep.

Het statutair vereiste dat het moet gaan om handelen of nalaten in de uitoefening van het accountantsberoep roept de vraag op of daaronder ook vriendendiensten of vrijwilligerswerk vallen die de accountant om niet verricht. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het om niet verzorgen van de administratie voor familieleden of het om niet op zich nemen van de rol van penningmeester bij een stichting of vereniging die de accountant een warm hart toedraagt.

Hieronder illustreer ik aan de hand van enkele recente tuchtrechtsuitspraken dat de accountant ook in het ka-

der van dergelijke vriendendiensten of vrijwilligerswerk onderworpen is aan tuchtrecht. Ik bespreek daarbij ook de criteria die de tuchtrechter gebruikt om vast te stellen of klachten over dergelijk handelen ontvankelijk zijn.⁴ Ik concludeer dat de gehanteerde criteria niet altijd even consistent zijn en pleit voor zuivere toepassing van het wettelijke criterium.

1. Vriendendienst bij echtscheiding

In het geval dat leidde tot een uitspraak van de Accountantskamer⁵ van 13 januari 2020⁶ werd een accountant aangesproken omdat deze een vriend had bijgestaan in het kader van de echtscheiding tussen de vriend en zijn ex-echtgenote. De accountant had onder meer overzichten van bankrekeningen en te verrekenen posten opgesteld, draagkrachtberekeningen gemaakt ten behoeve van de bepaling van de alimentatie en

* Mr. D.C. Theunis is advocaat bij Blaisse en redacteur van dit tijdschrift.

1. Tegenwoordig is het accountantstuchtrecht zoveel mogelijk geïntegreerd in de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra).

2. Zie art. 42 lid 1 Wab jo. art. 22 lid 1 onder b Wtra. Voor zogenaamde externe accountants (kort gezegd accountants die verantwoordelijk zijn voor het verrichten van wettelijke controles) is het tuchtrecht van toepassing verklaard ten aanzien van 'het beroepsmatig handelen' door de externe accountant ter zake van het in of krachtens de Wet Toezicht Accountantsorganisaties ('Wta') of de EU-verordening voor wettelijke controles (PbEU 2014, L 158) bepaalde (art. 31 lid 1 Wta jo. art. 22 lid 1 onder a Wtra).

3. De VGBA heeft de Verordeningen Gedragscode voor registeraccountants en voor accountants-administratieconsulenten die golden tot 1 januari 2014 vervangen.

4. Anders dan in het civiele recht waarbij de ontvankelijkheid van de eiser wordt getoetst, wordt in het accountantstuchtrecht de ontvankelijkheid van de klacht getoetst.

5. Het accountantstuchtrecht kent twee instanties. De eerste aanleg wordt behandeld door de Accountantskamer. Hoger beroep (tevens het hoogste ressort) wordt behandeld door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

6. Accountantskamer 13 januari 2020, ECLI:NL:TACAKN:2020:1.

bijgestaan in overleg met de bank over de hypotheek. Toen deze accountant in dat verband werd aangesproken door de ex-echtgenote, beriep de accountant – die in deze klachtprocedure niet werd bijgestaan⁷ – zich onder meer op niet-ontvankelijkheid van de klacht omdat zij haar accountantstitel in dit verband niet had gebruikt en omdat haar hulp een vriendendienst was die niet zou kunnen worden aangemerkt als een professionele dienst in de zin van de VGBA.

De Accountantskamer schoof het niet-ontvankelijkheidsverweer aan de kant. Zij overwoog dat de accountant een professionele dienst heeft geleverd in de zin van de VGBA. Van een professionele dienst is sprake wanneer de werkzaamheden worden uitgevoerd waarvoor de vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend.⁸ Ook werkzaamheden die een accountant om niet en in zijn vrije tijd ten behoeve van een derde uitvoert, worden, als bij de uitvoering de vakbekwaamheid wordt aangewend, voor de toepassing van deze verordening (de VGBA) als professionele dienst aangemerkt, aldus de Accountantskamer. De Accountantskamer nam de klacht derhalve in behandeling, achtte drie klachtonderdelen gegrond en legde de accountant een doorhaling op voor de duur van drie maanden.

In de eerste plaats valt op dat de Accountantskamer toetst aan de definitie van professionele dienst in de VGBA. Ik meen dat de tuchtrechter (primaire) aan het wettelijke vereiste zou moeten toetsen en zou moeten nagaan of het gewraakte handelen is verricht in de uitoefening van het accountantsberoep. De tuchtrechter doet dat in andere gevallen overigens ook (ik bespreek hieronder een aantal voorbeelden).

2. De definitie van professionele dienst

Ook de uitleg van de definitie van professionele dienst in bovengenoemde uitspraak roept vragen op. De overweging dat van een professionele dienst sprake is als werkzaamheden worden uitgevoerd waarvoor de vakbekwaamheid van een accountant wordt of kan worden aangewend, is immers bijzonder ruim. Op grond van zo een norm zou een accountant ook tuchtrechtelijk kunnen worden aangesproken indien hij zijn vakbekwaamheid niet heeft gebruikt in het kader van zijn handelen waarover wordt geklaagd, maar hij daarvoor in theorie zijn vakbekwaamheid zou kunnen aanwenden. En wat betekent dat eigenlijk, vakbekwaamheid (in theorie) kunnen aanwenden? Kan men theoretisch gezien niet altijd zijn vakbekwaamheid aanwenden? Een bevestigd antwoord brengt mee dat een accountant vrijwel altijd tuchtrechtelijk zou kunnen worden aangesproken. Daarmee zouden het constitutionele vereiste van de uitoefening van het beroep en het onderscheid tussen het beginsel professionaliteit (dat

op elk handelen van een accountant van toepassing is) en de andere fundamentele beginselen (die alleen van toepassing zijn bij de uitoefening van het beroep) illusoir worden. Als dat de bedoeling zou zijn geweest, zou de wetgever art. 42 Wab anders hebben geredigeerd en zou hij dit hebben toegelicht.

Herregodts heeft in haar proefschrift een nuttige inventarisatie gemaakt van het normenkader en van jurisprudentie ter zake van (onder meer) toepasselijkheid van tuchtrecht op privéhandelingen van accountants, advocaten en artsen. Zij wijst ook op inconsistentie van de definitie van professionele dienst in art. 1 VGBA, wat zij een toch al niet al te strak afgebakend begrip noemt.⁹ Herregodts wijst daarbij op de toelichting op art. 1 VGBA waarin de belastingaangifte die een accountant voor zichzelf verricht als voorbeeld wordt genoemd van een professionele dienst, mits de vakbekwaamheid ervoor wordt aangewend. Zij wijst erop dat dit inconsistent is met de toelichting op art. 3 VGBA waarin belastingfraude wordt genoemd als voorbeeld van een privégedraging die mogelijk afstraalt op de goede naam van het accountantsberoep en daardoor juist geen professionele dienst is.¹⁰

Een oplossing voor deze definitiekwestie biedt Herregodts echter niet. Ik zou menen dat die oplossing erin gevonden kan worden door de definitie van professionele dienst te beperken tot de werkzaamheden waarbij de accountant zijn vakbekwaamheid daadwerkelijk heeft aangewend of had moeten aanwenden. Dat sluit ook aan op de toelichtingen op art. 1 en 3 VGBA waarin staat dat een accountant geacht wordt zijn beroep uit te oefenen wanneer hij werkzaamheden verricht waarvoor hij vakbekwaamheid *aanwendt* waarover een accountant beschikt dan wel behoort te beschikken.

3. Onbezoldigd penningmeester

Het geval dat leidde tot een uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven ('CBb') van 18 juli 2019¹¹ ging om het hiervoor genoemde voorbeeld van een accountant als onbezoldigd penningmeester van een stichting. De stichting diende een klacht in tegen de accountant wegens het verrichten van een betaling vanaf een bankrekening van de stichting. Het betalingsverzoek werd – zo bleek achteraf – valselijk gedaan vanuit naam van de voorzitter van de stichting (die op dat moment in het buitenland was) waarbij gebruik werd gemaakt van een e-mailadres dat sterk leek op dat van de voorzitter. Pogingen van de accountant om de betaling terug te draaien mochten niet baten. Het geld was overgeboekt naar een buitenlandse bankrekening en kon niet worden gestorneerd. De accountant beriep zich onder meer op niet-ontvankelijkheid omdat zijn werkzaamheden als onbezoldigd penningmeester niet zouden vallen onder het begrip 'ten aanzien van

7. Een beklagde accountant kan, maar hoeft zich in een tuchtprocedure niet te laten bijstaan door een gemachtigde of advocaat (een klager evenmin).

8. Aldus ook de definitie van 'professionele dienst' in art. 1 VGBA (deze definitie is overigens niet consistent met de toelichting op art. 3 VGBA waarin de definitie van professionele dienst wordt beperkt tot werkzaamheden waarbij vakbekwaamheid wordt aangewend).

9. R.L. Herregodts, *Gemeenschappelijke normen voor vertrouwensberoepen: Tuchtrechtelijke uitspraken over de tuchtnormen voor accountants, advocaten en artsen* (diss. Groningen), 2019, p. 134.

10. Herregodts 2019, p. 132-134.

11. CBb 18 juli 2019, ECLI:NL:CBB:2019:238.

de uitoefening van zijn beroep' als bedoeld in art. 42 Wab. De Accountantskamer¹² en het CBb overwogen dat het gewraakte handelen wel valt onder dit begrip en dat de klacht derhalve ontvankelijk was. Het CBb nam daarbij in aanmerking dat het als penningmeester overboeken van gelden van de bankrekening van de stichting ligt op het vlak van de activiteiten die een accountant over het algemeen verricht. En dat deze accountant juist vanwege zijn bijzondere competenties als accountant is aangesteld als penningmeester van de stichting. Daarom zag het CBb geen aanleiding voor het oordeel dat deze accountant in zijn functie van penningmeester handelde als ieder ander die deze functie zou kunnen vervullen.

Ik heb wat moeite met deze redenering. Als de wetgever het tuchtrecht openstelt ter zake van (en let wel, beperkt tot) het handelen van een accountant in de uitoefening van zijn beroep, zou men moeten toetsen in hoeverre de accountant het gewraakte handelen al dan niet heeft verricht in de uitoefening van zijn beroep. De vraag of dat het geval is, zou kunnen worden beantwoord aan de hand van de hiervoor door mij bepleite maatstaf of bij het handelen de vakbekwaamheid van de accountant (daadwerkelijk) is aangewend (of had moeten worden aangewend). Bij het verrichten van een betalingsopdracht zoals in dit geval aan de orde was, zou de accountant niet handelen in de uitoefening van zijn beroep. Voor het verrichten van een betalingsopdracht hoeft men immers geen accountant te zijn (sterker nog, dagelijks verrichten miljoenen niet-accountants betalingsopdrachten). Dat lijkt mij ook zuiver. Als een accountant buiten de uitoefening van zijn beroep kan worden aangesproken vanwege het enkele feit dat hij accountant is, ter zake van handelen dat ieder ander ook kan verrichten, verkeert men in een cirkelredenering en ontbreekt de wettelijke legitimatie voor toepassing van het tuchtrecht. Bij het hantieren van deze maatstaf zou het overigens niet relevant zijn of een accountant vanwege zijn achtergrond als accountant (of (mede) vanwege zijn persoonlijkheid of andere omstandigheden) is benoemd tot penningmeester. Immers moet men naar mijn mening toetsen aan het gewraakte handelen en is de achtergrond daarbij in beginsel niet relevant.

4. Administratie ouders en handelen als executeur in nalatenschappen ouders

Een geval dat (nog) meer dan de hiervoor genoemde gevallen in de privésfeer ligt, was aan de orde bij een accountant die tuchtrechtelijk werd aangesproken ter zake van het verrichten van de privéadministratie van zijn ouders en – na het overlijden van zijn ouders – wegens het optreden als executeur in de nalatenschappen van zijn ouders.¹³ Ook hier verweerde de accountant zich met de stelling dat hij hierbij niet had gehandeld in de hoedanigheid van accountant. De Accountantskamer oordeelde echter dat ook handelen in de privésfeer zoals de administratieve werkzaamhe-

den en de werkzaamheden als executeur begrepen kan worden onder de woorden 'ten aanzien van zijn beroepsuitoefening' in de zin van art. 42 Wab en derhalve vatbaar is voor tuchtrechtelijke toetsing.

Nadere overwegingen werden daar niet aan gewijd. Dat valt te betreuren, nu het interessant zou zijn om te vernemen hoe het verrichten van administratie of het handelen als executeur geacht wordt te zijn begrepen onder het vereiste 'beroepsuitoefening', terwijl dergelijke werkzaamheden immers ook kunnen (en worden) verricht door niet-accountants. Ik zou menen dat voor zover de accountant bij deze werkzaamheden in de privésfeer zijn vakbekwaamheid niet heeft aangewend (en niet hoefde aan te wenden), hij niet heeft gehandeld in de uitoefening van zijn beroep als accountant en dat derhalve voor het tuchtrecht geen plaats is.

Bovendien valt hierbij een principiële kanttekening te maken. Als ook dit soort privésituaties tuchtrechtelijk worden getoetst, dient de accountant zijn gedrags- en beroepsregels in acht te nemen (cliëntacceptatie, dossiervorming etc.). Daarmee zou worden miskend dat men zich in dergelijke familieverhoudingen soms beter niet te formeel kan opstellen om geschillen te voorkomen.

5. De accountant als werkgever

Als laatste haal ik een uitspraak aan van de Accountantskamer van 29 april 2019.¹⁴ Klagers waren voorheen werkzaam voor de accountantsorganisatie (maatschap), waarvan zij zes maten aanspraken. Zij klaagden onder meer over een grondslagwijziging van de pensioenvoorziening die was doorgevoerd toen zij voor deze organisatie werkten (van eindloonregeling naar beschikbare premieregeling). De aangesproken accountants hebben onder meer niet-ontvankelijk bepleit omdat de klacht niet ziet op beroepsmatig handelen. De Accountantskamer verwierp dit verweer. Zij overwoog dat het begrip 'uitoefening van het accountantsberoep' ruim wordt uitgelegd en dat daaronder alle handelingen vallen die een accountant verricht in enig door hem feitelijk uitgeoefend beroep. Daarnaast refereert de Accountantskamer aan de toelichting op art. 3 VGBA. Dat artikel bepaalt – als gezegd – dat het beginsel van professionaliteit van toepassing is op elk handelen of nalaten van de accountant en dat de andere vier beginselen op de accountant van toepassing zijn bij de uitoefening van zijn beroep. De Accountantskamer overwoog dat in deze toelichting staat dat een accountant geacht wordt zijn beroep uit te oefenen wanneer hij werkzaamheden verricht waarvoor hij vakbekwaamheid aanwendt, zelfs indien het om privéhandelen gaat en dat uit deze toelichting volgt dat het beginsel van professionaliteit ook van toepassing is op gedragingen van een accountant buiten de uitoefening van zijn beroep, waarbij voor tuchtrechtelijke handhaving voorwaarde is dat de gedraging afstraalt op de uitoefening van het accountantsberoep. Nu de klacht het handelen van betrokkenen als (voormalig) werkgever betreft en bovendien in de

12. Accountantskamer 15 juni 2018, ECLI:NL:TACAKN:2018:40.

13. Accountantskamer 29 maart 2019, ECLI:NL:TACAKN:2019:24.

14. Accountantskamer 29 april 2019, ECLI:NL:TACAKN:2019:28.

klacht besloten ligt dat betrokkenen met de verweten gedragingen het accountantsberoep in diskrediet hebben gebracht, faalt het verweer van alle betrokkenen, aldus de Accountantskamer.

Ook deze overwegingen getuigen niet van een consistente en zuivere toepassing van het wettelijke vereiste. In de eerste plaats wordt gerefereerd aan rechtspraak waarin het CbB overwoog dat onder de 'uitoefening van het beroep' alle handelingen vallen die zijn verricht in enig door de accountant feitelijk uitgeoefend beroep. Echter ging het in dit geval om het zijn van werkgever van accountants en niet om een mogelijk ander beroep zoals bij het opstellen van financiële rapporten ten behoeve van een ontslag aanvraag bij het UWV¹⁵ of het opstellen van schaderapporten¹⁶ (en ook daarbij kan men zich afvragen of daadwerkelijk sprake is van een ander beroep en of dat terecht wordt geschaard onder de uitoefening van het accountantsberoep).

Daarnaast overweegt de Accountantskamer dat het beginsel van professionaliteit ook van toepassing is op gedragingen van een accountant buiten de uitoefening van zijn beroep, waarbij voor tuchtrechtelijke handhaving voorwaarde is dat de gedraging afstraalt op de uitoefening van het accountantsberoep. Deze overweging is ontleend aan de toelichting op de VGBA. Hier wordt dus een toelichting van een beroepsorganisatie (de NBA) gebruikt voor de uitleg van een wettelijke bepaling (art. 42 Wab). Dat hoeft niet problematisch te zijn als daarbij van een consistent normenkader wordt uitgegaan, maar die ontbreekt vooralsnog.¹⁷ Bovendien dient te worden bedacht dat dit slechts geldt voor één (door deze organisatie bepaald) beginsel (dat van professionaliteit). De andere beginselen zijn slechts van toepassing in de uitoefening van het accountantsberoep. Dat betekent allereerst dat men het wettelijk vereiste 'in de uitoefening van het beroep' niet kan beantwoorden aan de hand van een beginsel dat ook van toepassing is buiten de uitoefening van het beroep. Het betekent tevens dat de tuchtrechter een onderscheid moet maken bij de toetsing van deze beginselen. Als de werkzaamheden zijn verricht buiten de uitoefening van het accountantsberoep, is niet voldaan aan het wettelijke vereiste en zou geen plaats zijn voor tuchtrechtelijke toetsing. Dit onderscheid wordt echter in bovengenoemde uitspraak niet gemaakt. Integendeel, de uitzondering wordt gebruikt om de klacht in alle onderdelen en aan alle beginselen te kunnen toetsen. Dat lijkt mij onjuist.

6. Conclusie

Bovengenoemde uitspraken illustreren hoe verschillende toetsingsmaatstaven worden gehanteerd ter zake de ontvankelijkheid van een klacht. De uiteenlopende overwegingen leidden er in al deze gevallen toe dat de klacht in zijn geheel ontvankelijk is.

Ik meen dat de ontvankelijkheidstoets in alle gevallen zou moeten plaatsvinden aan de hand van het wettelijke vereiste of de gewraakte handelingen hebben

plaatsgevonden in de daadwerkelijke uitoefening van het accountantsberoep. Ik meen dat die vraag slechts bevestigend zou kunnen worden beantwoord indien de accountant bij deze handelingen zijn vakbekwaamheid daadwerkelijk heeft aangewend (of had moeten aanwenden). Toepassing van deze maatstaf zou er overigens toe leiden dat de accountant in beginsel niet tuchtrechtelijk kan worden aangesproken voor handelingen die een ieder kan verrichten (en die ook dagelijks door niet-accountants worden verricht), bijvoorbeeld in het kader van vrijwilligerswerk of bij wijze van vriendendienst. Dit zou ertoe kunnen bijdragen dat accountants minder bevreesd hoeven te zijn voor het verrichten van vriendendiensten en vrijwilligerswerk en kan aldus ook een maatschappelijke functie vervullen. Als klagers desondanks zouden willen ageren tegen dergelijke werkzaamheden, staat daartoe in beginsel nog altijd de civielrechtelijke weg open.

15. Zoals aan de orde in CbB 9 november 2017, ECLI:NL:CBB:2017:413.

16. Aldus Accountantskamer 10 mei 2019, ECLI:NL:TACAKN:2019:31.

17. Zie hierboven onder 'de definitie van professionele dienst'.