

Accountantstuchtrecht, een overzicht van de stand van zaken onder de nieuwe wet en enkele beschouwingen

mr. drs. J.F. Garvelink *

1. Inleiding

Het tuchtrecht voor accountants¹ behoort strikt genomen niet tot het jaarrekeningenrecht. Er zijn evenwel voldoende raakvlakken om in dit tijdschrift stil te staan bij de huidige stand van het tuchtrecht. Directe aanleiding daartoe is het met ingang van 1 mei 2009 in werking treden van het nieuwe tuchtrecht voor accountants, en de overgang van de tuchterspraak in eerste aanleg van de Raden van Tucht in Den Haag en Amsterdam naar de Accountantskamer in Zwolle.² Dit artikel beoogt een overzicht te geven van belangrijke aspecten van het nieuwe tuchtrecht.

Er zijn nog maar een paar gepubliceerde uitspraken van de Accountantskamer.³ Voor het ontdekken van trends is het nog te vroeg. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) blijft de beroepsinstantie. Continuïteit in de tot heden gevoerde lijn is dus te verwachten, hetgeen reden is om hier ook aandacht aan die lijn te besteden.

Bronnen

De regelgeving voor accountants in Nederland is sterk toegenomen. De belangrijkste bronnen zijn:⁴

WRA Wet op de Registeraccountants. Art. 33 WRA bepaalt dat er tuchtrecht is (zie citaat hieronder);

WAA	Wet op de Accountants-Administratieconsulenten. Art. 51 bepaalt dat er tuchtrecht is;
Wta	Wet toezicht accountantsorganisaties; vergunningsplicht en toezicht door AFM. Art.31 Wta onderwerpt de externe accountant (nogmaals) aan het tuchtrecht;
Bta	Besluit toezicht accountantsorganisaties; werkt de Wta op onderdelen uit;
Wtra	Wet tuchterspraak accountants; invulling tuchtrechtelijke procedure voor Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten;
VGC	Verordening Gedragscode. ⁵ Deze verordening vult het materiële tuchtrecht in (dwingende voorschriften). Er bestaat een VGC voor RA's en een variant voor AA's. ⁶
NV COS	Nadere voorschriften controle en overige standaarden (dwingende voorschriften). De NV COS bevatten met name regels voor de uitvoering van de accountantcontrole en aanverwante opdrachten, maar ook voor het samenstellen van jaarrekeningen. ⁷ Deze regeling was voorheen bekend als de Richtlijnen accountantscontrole of RAC. ⁸
Overige	Daarnaast bestaan er talrijke andere verordeningen en voorschriften, zoals bijvoorbeeld de Verordening Kwaliteitsonderzoek, Verordening Accountants-organisaties en de Nadere Voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant.

* Mr. drs. J.F. Garvelink is advocaat in Amsterdam.

1. Waar niet anders aangegeven zijn met 'accountants' zowel op Registeraccountants (RA) als Accountants-Administratieconsulenten (AA) bedoeld, en met tuchtrecht het tuchtrecht voor beide groepen. Ik concentreer me hier vooral op de RA, maar voor het tuchtrecht zijn er weinig wezenlijke verschillen tussen RA en AA.

2. De Accountantskamer is overigens geen onderdeel van de Rechtbank Zwolle/Lelystad (al zou het briefpapier anders doen vermoeden), maar huist daar slechts in. Art. 10 lid 1 Wtra luidt 'Er is een Accountantskamer gevestigd te Zwolle.'

3. Stand per 1 december 2009. Het is de bedoeling dat in 2010 een begin wordt gemaakt met publicatie op de nieuwe website www.tuchtrecht.nl. In ieder geval voorlopig publiceert het NIVRA uitspraken ook op haar website www.nivra.nl. Uitspraken van de Raden van Tucht en het CBB zijn ook te vinden op www.nivra.nl en op www.rechtspraak.nl.

4. Het NIVRA geeft de (driedelige) Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) uit. Deel 1 bevat alle belangrijke wet- en regelgeving, deel 2: 'Toelichting', een overzicht van alle regels en deel 3 voorbeeldteksten. De uitgave is eenvoudig te bestellen op de website van het NIVRA.

5. De VGC zijn een bewerking/vertaling van de 'Code of Ethics' van de IFAC (International Federation of Accountants).

6. Tot 1 januari 2007 golden de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants (GBR) en de Gedrags- en Beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten (GBAA). Deze regelgeving blijft van toepassing op handelen vóór 1 januari 2007. De GBR/GBAA zijn aanzienlijk beknopter dan de VGC.

7. In modern Nederlands tegenwoordig geheten 'Assurance en aan Assurance verwante opdrachten'.

8. Meer precies bestonden tot 1 januari 2007 de RAC, die toen de COS werden. Op 1 juli 2007 werden de COS de NV COS en daarmee rechtsreeks verbindend (in plaats van alleen richtlijnen). Uitzondering is NV COS 4410 'opdracht tot het samenstellen van financiële informatie' die pas per 1 januari 2009 de status van voorschrift kreeg.

2. Accountantstuchtrecht in Nederland

Het tuchtrecht heeft ten doel het bestrijden van niet wenselijk gedrag door accountants, of zoals het oude art. 33 WRA bepaalde: 'het weren en beteugelen van mislagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants'. Art. 33 lid 1 van de huidige wet formuleert dat als volgt:⁹

1. De registeraccountant is bij het beroepsmatig handelen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants onderworpen ter zake van:
 - a. enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde; en
 - b. enig ander dan onder a bedoeld handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

Vergelijk ook art. 31 Wta, waar (nogmaals) is bepaald dat de accountant aan tuchtrechtspraak is onderworpen bij overtreding van een aantal met name genoemde bepalingen in de Wta.¹⁰ Dit artikel zou op zichzelf beschouwd de indruk kunnen wekken dat de accountant overigens niet aan tuchtrechtspraak onderworpen zou zijn, maar dat is niet het geval. Zoals alle tuchtrecht heeft het accountantstuchtrecht een repressief en punitief karakter, waarmee het dichter bij het strafrecht dan het civiel recht ligt. Het doel is voorkomen dat accountants in de uitoefening van hun beroep mislagen begaan. Doel is dus niet klagers een forum te bieden, geschillen te beslechten of een opstap te bieden naar een eventuele civiele procedure. Overigens geldt in de praktijk voor het merendeel van de klagers dat zij juist wel geschilbeslechting of een opstap naar een civiele procedure zoeken.¹¹

In de vijf jaar van 2004 tot en met 2008 zijn er gemiddeld 78 tuchtklachten per jaar ingediend tegen registeraccountants.¹² Het aantal tegen accountants-administratieconsulenten ingediende klachten ligt vermoedelijk wat lager; rond 50.¹³ Ongeveer 35% van de klachten tegen registeraccountants werd gegrond verklaard, meestal met het opleggen van een waarschuwing of berisping.¹⁴ Schorsing kwam weinig

voor, doorhaling gebeurde zelden. Bij de registeraccountants zijn er 11 doorhalingen in 5 jaar tijd geweest. Of het aantal klachten in de toekomst op een vergelijkbaar niveau zal blijven zal onder meer afhangen van de mate waarin gebruik zal worden gemaakt van de klachtenregeling (zie hieronder) die het aantal tuchtklachten zou moeten beperken. Anderzijds is een toename te verwachten doordat het NIVRA het tuchtrecht inzet onder meer om accountants die hun opleidingspunten niet halen aan te pakken.¹⁵ Ook zal de AFM wellicht in de toekomst van het klachtrecht gebruik willen maken.

3. De VGC

Het materiële recht waaraan de tuchtrechter toetst is veelomvattend (zie het overzicht hierboven) en steeds uitdijend.¹⁶ Het bestek van dit artikel schiet ruimschoots tekort om daarvan een overzicht te geven, en om de jurisprudentie van de afgelopen jaren te bespreken.¹⁷

Omdat de algemene gedragsnormen voor de accountant zijn opgenomen in de VGC worden die hier wel kort besproken.¹⁸ De VGC verving op 1 januari 2007 de GBR.¹⁹ Handelen van vóór 1 januari 2007 valt onder de GBR, daarna geldt de VGC.²⁰ Overigens is de toetsing aan de VGC door de Raden van Tucht sindsdien steeds GBR-conform geweest, zodat er materieel geen grote wijzigingen in de tuchtrechtelijke toetsing op zijn getreden.

De VGC zijn een bewerking van de Code of Ethics van de IFAC. De 38 artikelen van de GBR zijn vervangen door honderden artikelen in de VGC met vaak gedetailleerde voorschriften en voorbeelden.²¹ De VGC heeft een gelaagde statuut met vijf basisprincipes in hoofdstuk A, dat voor elke accountant geldt. Deze 'fundamentele beginselen' zijn:

- integriteit;
- objectiviteit;
- deskundigheid en zorgvuldigheid;
- geheimhouding;
- professioneel gedrag.

De daaropvolgende hoofdstukken werken die principes verder uit voor respectievelijk (hoofdstuk B) de openbaar accountant,

9. Art. 51 van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten is praktisch gelijklopend.
10. Art. 31 Wta verwijst naar art. 25 Wta, dat verordonneert dat de accountant moet voldoen aan regels van vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit. Deze criteria komen ook al in de VGC voor, zodat er sprake is van enige samenloop. De VGC noemt ook de fundamentele beginselen geheimhouding en professioneel gedrag, naast de drie criteria uit 25 Wta, en is daarmee uitgebreider. Zie over de VGC hieronder.
11. De wetgever onderkent dat (MvT, *Kamerstukken* 2005/06, 30397, p. 9). Daar staat dat klagers uit het bedrijfsleven 'niet steeds' het doel van 33 WRA, maar eerder een civiele procedure op het oog hebben. De tekst zou beter 'vrijwel altijd' hebben kunnen luiden. Voor de ontvankelijkheid heeft het oogmerk van een civiele procedure uitdrukkelijk geen gevolg.
12. Gegevens ontleend aan www.nivra.nl, waar een jaarlijks cijferoverzicht van de tuchtrechtspraak voor registeraccountants is gepubliceerd.
13. De NOvAA publiceert geen statistiek. Van de Raad van Tucht in Amsterdam begrijp ik dat er ongeveer 25 klachten per jaar tegen AA's werden ingediend tussen 2004 en 2008. Ik heb dat getal verdubbeld (hoewel Amsterdam in de regel iets meer zaken had dan Den Haag).
14. De Raden van Tucht konden (en kunnen tot 1 mei 2010) de maatregelen van waarschuwing, berisping, schorsing en doorhaling opleggen. Gegrondbevinding zonder het opleggen van een maatregel kwam voor

bij vergrijpen die als te licht om een maatregel te rechtvaardigen werden gezien ook voor.

15. Het NIVRA heeft sinds de installatie van de Accountantskamer een twintigtal tuchtklachten ingediend voor het niet behalen van PE punten (*Accountancynieuws* 6 november 2009, p. 1).
16. Zie over de steeds toenemende hoeveelheid regelgeving voor accountants bijvoorbeeld R.J.M. Dassen, 'Het toezicht van de AFM op accountants', *Ondernemingsrecht* 2005-6. Op p. 202 geeft hij aan dat alleen al de controlestandaarden (COS) tussen 1994 en 2004 van 300 naar 2400 pagina's zijn gegaan.
17. Een dergelijke analyse is bij mijn weten nog nooit geschreven. Voor een overzicht van de op accountants drukkende regelgeving, zie de NIVRA uitgave *Handleiding Regelgeving Accountancy* (HRA), deel 2, 'Toelichting'.
18. Er is een VGC voor AA's en een VGC voor RA's (te vinden via www.nivra.nl). Tekstueel lijken de beide versies op elkaar.
19. En dus ook de voor AA's geldende, praktisch gelijklopende, GBA. De laatste versie van de GBR stamde uit 1994.
20. In voorkomende gevallen waar werd geklaagd over handelen tijdens een traject dat zich over de grens van 1 januari 2007 uitstrekte, leidde dat tot toetsing aan twee verschillende normen.
21. Of de VGC een verbetering vormen ten opzichte van de GBR kan hier buiten beschouwing blijven.

de intern accountant en de overheidsaccountant en (hoofdstuk C) accountants in business.²²

In die hoofdstukken geeft de VGC ook regels voor specifieke onderwerpen, zoals bijvoorbeeld aanvaarding en continuatie van opdrachten, honoraria etc. Het gaat veelal om de uitwerking van de fundamentele beginselen. Zo past hoofdstuk B1-260 'Giften' onder de paraplu van de objectiviteit.²³ In de hoofdstukken voor de openbaar accountant en de intern accountant/overheidsaccountant wordt het principe van onafhankelijkheid toegevoegd.²⁴ Onafhankelijkheid geldt alleen bij assuranceopdrachten.²⁵

Van de vijf genoemde fundamentele beginselen spreken de beginselen integriteit en geheimhouding redelijk voor zich.²⁶ Deze beginselen blijven hier buiten beschouwing.

Het voor de praktijk belangrijkste basisprincipe is dat van de deskundigheid en zorgvuldigheid. In het woord 'zorgvuldigheid' zal (de VGC is hier niet erg duidelijk) besloten liggen wat voorheen als de deugdelijke grondslag werd gezien.²⁷ In het kort komt het erop neer dat de accountant voor iedere mededeling die hij doet voldoende deskundig moet zijn en voldoende werkzaamheden moet hebben verricht. Naarmate het gaat om een zwaardere mededeling, zullen daar strengere eisen aan worden gesteld, culminerend in de NV COS voor (met name) de accountantsverklaring.²⁸

Het beginsel van objectiviteit ziet voornamelijk op de oordeelsvorming van de accountant. De accountant mag in zijn oordeelsvorming niet worden aangetast door vooroordelen, belangen van partijen of niet gepaste beïnvloeding.²⁹

Professioneel gedrag is het veegartikel dat ziet op schendingen van de goede naam van het accountantsberoep, voorheen bekend als de eer van de stand.³⁰ Het zal gaan om gedragingen die niet door een ander beginsel al gedekt worden. Het CBB

hanteert ter zake een beperkte toets in die zin dat schending van de goede naam van het accountantsberoep niet te snel wordt aangenomen.³¹

De onafhankelijkheid, die alleen geldt bij openbaar accountants die een assuranceopdracht uitvoeren, is meer een organisatorisch beginsel. De accountant die controlewerkzaamheden verricht mag geen financiële, zakelijke, arbeids- of persoonlijke relaties hebben die door een redelijk denkende derde die over alle informatie beschikt in wezen of in schijn als onaanvaardbaar zullen worden beoordeeld. Een en ander is in groot detail uitgewerkt in nadere regelgeving.³²

De VGC kijkt systematisch – en essentieel – af van veel andere regelgeving (zoals de GBR) doordat de VGC uitgaat van (het beheersen van) bedreigingen. Dit betekent dat een accountant zich steeds moet afvragen of een bepaald feitencomplex een bedreiging voor de naleving van de vijf fundamentele beginselen oplevert. Voorbeelden van bedreigingen zijn eigenbelang, zelftoetsing (de accountant moet oordelen over zijn eigen werk), belangenbehartiging, vertrouwdsheid en intimidatie.³³ Als de accountant een bedreiging signaleert, moet hij zich afvragen of deze van te verwaarlozen betekenis is of dat hij maatregelen moet treffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Als dat niet kan, zal dat gevolgen hebben voor het voortzetten of aanvaarden van de opdracht.³⁴ Zo zal een accountant van een vennootschap die te maken heeft met een hem privé bekende persoon bij het uitvoeren van zijn werkzaamheden zich af moeten vragen of de persoonlijke band niet zo sterk is, zodat de bedreiging verwaarloosbaar is, of dat er juist sprake is van een bedreiging voor zijn objectiviteit. Als dat laatste speelt zal hij waarborgen moeten treffen om de bedreiging – indien mogelijk – tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. De accountant heeft daarin een zekere beoordelingsvrijheid. Hij kan bijvoorbeeld een collega die de betrokken persoon niet kent vragen mee te lezen. Is de bedreiging niet te beheersen, dan moet de accountant zich terugtrekken.

De tuchtrechter zal als hem een casus wordt voorgelegd waarin sprake was van een bedreiging, niet alleen die bedreiging moeten wegen, maar ook moeten wegen of de door de accountant destijds al dan niet getroffen maatregelen voldoende. Op de daarbij te hanteren toets wordt hieronder teruggekomen.

22. Het onderscheid spreekt redelijk voor zich. Zie voor definities de VGC (het eerste hoofdstuk). De openbaar accountant is een accountant die werkt voor een accountantspraktijk. Daaronder zijn ook (maar niet uitsluitend) begrepen externe accountants (d.w.z. die werken voor een organisatie die wettelijke controles mag verrichten zoals bedoeld in de Wta). Zie voor het onderscheid tussen een accountantskantoor, een accountantspraktijk en een accountantsorganisatie de definities in de VGC. Een accountant in business is een accountant die niet als zodanig functioneert, maar wel werkzaamheden verricht die verband houden met accountancy. Zie art. C-300.1 van de VGC.

23. Meestal staat in de tekst van de betrokken artikelen een verwijzing naar het basisprincipe waaronder het hoofdstuk valt. Zo verwijst B1-250.1 over Marketing van professionele diensten naar het principe van professioneel gedrag.

24. Art. B1-290 respectievelijk B2-290 van de VGC. De onafhankelijkheid is een uitwerking van de beginselen van objectiviteit en integriteit.

25. Zie ter zake ook de Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant. Vergelijkbare voorschriften voor de interne accountant en overheidsaccountant zijn nog in voorbereiding.

26. De geheimhouding levert in de praktijk nog wel eens discussie op, maar de accountant heeft een strikte geheimhoudingsverplichting en mag dus geen informatie vertrekken aan derden, behoudens waar daartoe een wettelijke plicht bestaat. Zo heeft de accountant geen verschoningsrecht.

27. Art. 11 GBR.

28. Voor waar het betreft de wettelijke controle is het systeem van vier soorten verklaringen tegenwoordig gecodificeerd in art. 2:393 lid 6 BW.

29. Zie over belangentegenstellingen art. B1-220.1VGC.

30. Art. A-150 VGC, voorheen GBR art. 5.

31. Interessant is de vraag of accountants die opreden als arbiter of bindend adviseur hieronder vallen. Het CBB legde daar onder de GBR een uiterst marginale toets aan, waar ook te betogen zou zijn dat de tuchtrechter daar helemaal geen rol heeft. Het NIVRA meent dat onder de VGC volle toetsing plaats moet vinden van het optreden als bindend adviseur of arbiter; het CBB moet zich daar voor zover ik overzie nog over uitlaten. Het zou overigens – het bredere maatschappelijke perspectief kiezend – niet wenselijk zijn dat arbitrale vonnissen of bindende adviezen vol door de tuchtrechter getoetst kunnen worden. Arbitrage en bindend advies zijn er voor snelle en definitieve geschilbeslechting; een verkapt appel bij de tuchtrechter past niet in die gedachte.

32. Het algemene beginsel staat in VGC B1-290/B2-290, de uitwerking is te vinden in de Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant.

33. VGC A-100.10.

34. VGC A-100.5 – A-100.8.

4. Ontvankelijkheid, verhouding tot klachtencommissie

Een klacht kan worden ingediend tegen een accountant die op het moment van de verweten gedraging was ingeschreven in het register.³⁵ Art. 38 lid 3 Wtra bepaalt dat de Accountantskamer een klacht niet-ontvankelijk kan verklaren.³⁶ Niet-ontvankelijkheid komt evenwel niet vaak voor.

De Raden van Tucht namen in beginsel al ieder tuchtrechtelijk bezwaar tegen een accountant in behandeling. Er werd geen belangvereiste gehanteerd; effectief kon iedereen klagen. De achterliggende gedachte was dat (zoals hierboven al aangegeven) het doel van het tuchtrecht van art. 33 WRA (oud) een algemeen belang diende dat niet noodzakelijkerwijs hoefde samen te vallen met een belang van de klager bij het indienen van de klacht.³⁷ Deze gedachte is vastgelegd in art. 22 Wtra: 'Een ieder kan bij een vermoeden van een handelen of nalaten: . . .' [nadruk auteur].³⁸

Aanvankelijk was het het voornemen van de wetgever om het nieuwe tuchtrecht te beperken tot de controlerende taak van de accountant.³⁹ Alle overige klachten zouden dan naar de vrij tandenloze klachtencommissie worden verwezen.⁴⁰ Van die gedachte – die tot gevolg zou hebben gehad dat de Wtra een forse uitholling van het tuchtrecht zou hebben betekend in (in plaats van de beoogde versterking) – is gelukkig losgelaten.⁴¹ Wel kan de voorzitter van de Accountantskamer besluiten (art. 38 lid 1 Wtra) een klacht voor behandeling door te zenden naar de klachtencommissie, waar de nadruk ligt op

het bereiken van overeenstemming tussen de partijen.⁴² In hoeverre de voorzitter van die mogelijkheid gebruik zal maken zal moeten blijken. Het is denkbaar dat weinig zwaarwegende klachten en klachten over zaken als communicatie, snelheid van werken en dergelijke voor doorverwijzing in aanmerking zouden komen.

Aan het klaagschrift worden in de wet niet te zware eisen gesteld (art. 22 lid 3 Wtra). De klager moet er wel op bedacht zijn dat een niet voldoende duidelijke, onvoldoende gemotiveerde of niet onderbouwde klacht ongegrond zal worden verklaard.⁴³ Dat geldt eens te meer waar de klager toegang heeft tot – bijvoorbeeld – de administratie van de betrokkene (rechtspersoon).⁴⁴ In de visie van het CBb dient deze onderbouwing al in het klaagschrift te gebeuren.⁴⁵

De Accountantskamer oordeelt niet over civielrechtelijke bezwaren en vorderingen en dus ook niet over declaratiegeschillen. Dat zal slechts anders zijn in gevallen waar de declaratie zo excessief is dat deze in zichzelf een schending van de VGC oplevert. De Raden van Tucht kwamen in de praktijk niet snel tot dat oordeel en wezen klachten over declaraties af.⁴⁶ Het is niet te verwachten dat de Accountantskamer daar een andere rol zal willen spelen. Declaratiegeschillen kunnen worden voorgelegd aan de separate Raad voor Geschillen, die bindend kan adviseren.⁴⁷

De belangrijkste grond voor niet-ontvankelijkheid is het tijdsverloop. In het oude tuchtrecht was hier geen wettelijke regeling voor, maar door het CBb werd een harde termijn van 7 jaar na de gedraging gehanteerd,⁴⁸ en een meer fluïde termijn van tussen ongeveer 2 en 5 jaar na bekendheid van de klager met de verweten gedraging.⁴⁹ Inmiddels heeft de wetgever dit opgelost door een zesjaarstermijn en een driejaarstermijn in te voeren. Klachten ingediend meer dan zes jaar na de gedraging worden niet in behandeling genomen.⁵⁰ De wet laat geen uitzonderingen toe. De Accountantskamer heeft

35. Bedoeld zijn de registers van de art. 55 WRA, 36 WAA en 11 Wta. Klachten die zien op handelen van voor de inschrijving kunnen niet worden ingediend (CBb 4 november 2008, JT 2009-02). Uitschrijving na de gedraging heeft geen effect. Het overlijden van de accountant staat aan (verdere behandeling van) een tuchtklacht in de weg.
36. De WRA bepaalde dat niet expliciet (wel voor het appel in art. 54), maar de Raden van Tucht verklaarden klagers ook onder het oude recht indien daar aanleiding toe was al niet ontvankelijk, hetgeen vervolgens door het CBb dan werd gecorrigeerd in een ongegrondbevinding. Zie CBb 25 maart 2004, L/JN AO7913, r.o. 3.1.
37. CBb 5 september 2002, L/JN AE8805, r.o. 6.2.
38. Zie ook de MvT, *Kamerstukken* 2005/06 30 397, nr 3, p. 9 bovenaan. Nieuw is het griffierecht van € 70 (waarvan zijn vrijgesteld AFM, NIVRA en NOvAA). Zie art. 23 Wtra. Dat griffiegel beoogt drempelwerking te hebben (zie de MvT op dezelfde pagina). Gezien de omvang van het bedrag mag daar niet teveel van verwacht worden. Effectief wordt alleen voor de allerarmsten (die waarschijnlijk niet vaak een accountant hebben) een drempel opgeworpen. Beter ware geweest een substantiële bedrag met een vrijstellingsmogelijkheid (ter discretie van de griffier) voor minder vermogende particulieren.
39. Zie de MvT, *Kamerstukken* 2005/06, 30 397 op p. 3. De gedachte was oorspronkelijk dat de wetgever slechts regels hoefde te geven voor het tuchtrecht waar het algemeen belang in het geding was: de publieke taak van de accountant. Bij de latere wijziging naar een veel breder tuchtrecht is de wet – die was gestoeld op een veel smaller tuchtrecht – verder niet wezenlijk aangepast. Bij klachten over niet publieke taakuitoefening door de accountant zou het bijvoorbeeld voorstelbaar zijn geweest het klachtrecht tot diens cliënt of tot direct belanghebbenden te begrenzen.
40. De Klachtencommissie is ingesteld in de Verordening op de klachtbehandeling (in een versie voor RA's en AA's), die tegelijk met de Wtra op 1 mei 2009 in werking is getreden. De Klachtencommissie bestaat parallel aan de klachtenregeling die accountantsorganisaties onder de WTA moeten hebben (art. 25 Bta). Zie art. 5 van de verordening.
41. Zie hierover E.C.A. Nass, 'Tuchtrechtspraak voor accountants', *Ondernemingsrecht* 2007 -10/11, p 427.

42. Het klaagschrift moet vermelden of de klacht reeds aan de Klachtencommissie is voorgelegd (art. 22 Wtra). Merk op dat het mogelijk is om na behandeling door de Klachtencommissie alsnog een tuchtklacht in te dienen. Zie art. 16 lid 3 van de Verordening op de klachtbehandeling.
43. Zie bijvoorbeeld CBb 1 juni 2006, L/JN AX8367.
44. Veelal zijn klachten gericht op de eigen accountant van de (rechts)persoon, zodat de klager toegang heeft tot de relevante administratie bescheiden. Van de klager wordt dan verwacht dat van die bescheiden gebruik wordt gemaakt om de klacht te adstrueren.
45. CBb 11 oktober 2005, L/JN AU4721.
46. Ook de Klachtencommissie oordeelt niet over declaratiegeschillen (art. 3 lid 2 van de Verordening op de klachtbehandeling).
47. Zie de Verordening op de Raad voor Geschillen (via www.nivra.nl). De Raad voor Geschillen is weinig bekend en wordt niet vaak benut. Een zwak punt in de regeling is dat accountants zich aan de behandeling door de Raad voor Geschillen kunnen onttrekken door naar de civiele rechter te stappen.
48. CBb 5 februari 2008, L/JN BC4040. Zie CBb 25 januari 2005, L/JN AS5145 in r.o.3.25 en 3.2.6 voor de denkrant van het CBb. Zie ook (als voorbeeld) CBb 22 augustus 2006, L/JN AY9282. In theorie kon daarvan worden afgeweken in heel ernstige gevallen (denk aan fraude door de accountant), maar in de praktijk is door de tuchtrechter nimmer van de zevenjaarstermijn afgeweken.
49. Bijvoorbeeld in CBb 24 juni 2004, L/JN AP5962, CBb 28 februari 2002, L/JN AD9714 en CBb 25 maart 2004, L/JN AO7319 (met verwijzingen naar eerdere uitspraken).
50. Art. 22 lid 1 onder c Wtra.

deze termijn inmiddels ook zonder meer toegepast.⁵¹ De driejaarstermijn is minder duidelijk omdat die aanvangt drie jaar na constatering van (het vermoeden van) handelen of nalaten in strijd met de wet.⁵² De vraag is of deze constatering subjectief is, of dat er geobjectiveerd moet worden in die zin dat de klager informatie beschikbaar had waaruit het klachtwaardig handelen of nalaten bleek. Een geobjectiveerde toets is in lijn met de jurisprudentie van het CBB en lijkt ook door de Accountantskamer te worden aangelegd.⁵³

Daarnaast speelt het ne bis in idem-beginsel een rol⁵⁴, in beginsel kan niet tweemaal worden geklaagd over dezelfde gedraging.⁵⁵ Ook het CBB gaat er vanuit dat niet tweemaal over dezelfde gedraging geklaagd kan worden, waarbij het er niet toe doet of de klacht over diezelfde gedraging anders wordt geformuleerd.⁵⁶ Het CBB heeft in het verleden geoordeeld dat als er in de eerste zaak nog geen bindende eindbeslissing was gegeven, de tweede klacht wel behandeld kon worden.⁵⁷ De daar gegeven wat summier motivering overtuigt niet: ne bis in idem staat mijns inziens in de weg aan het in behandeling nemen van een tweede klacht over hetzelfde handelen. Het punitieve karakter van het tuchtrecht en het ook het doel van 33 WRA verhouden zich niet goed tot een tweede 'vervolgning'.⁵⁸

5. Getuigen, deskundigen en boekenonderzoek

De Accountantskamer kan getuigen (onder ede) horen en deskundigen benoemen.⁵⁹ De Raden van Tucht hadden die bevoegdheid ook al.⁶⁰ In de praktijk werd door de Raden van Tucht (vrijwel) nooit gebruik gemaakt van deze mogelijkheden, zoals meer in het algemeen de bewijsvoering bij de Raden van Tucht altijd zeer informeel is geweest.⁶¹ De Raden van Tucht konden bovendien bezwaarlijk deskundigen aanwijzen op het gebied van accountancy, nu dat tot de specifieke eigen deskundigheid van de Raden van Tucht behoorde. Of de Accountantskamer de geboden mogelijkheden vaker zal gebruiken, zal moeten blijken.⁶² Ook voor de Accountantskamer

geldt in ieder geval dat hij niet snel zal kunnen oordelen zelf niet voldoende deskundig te zijn.⁶³

Overigens dient ook de tuchtrechter wel in het oog te houden dat er beperkingen zijn aan kennis en kunde. Niet alleen dient de tuchtrechter te bedenken dat soms twee afwijkende meningen naast elkaar kunnen bestaan (zie hieronder bij 'toetsing'), maar er zijn ook grenzen aan de eigen deskundigheid. De tuchtrechter zal dan een deskundige in kunnen schakelen. Het is overigens niet altijd makkelijk dat moment te herkennen. Enerzijds is te makkelijk overschakelen op deskundigen niet wenselijk omdat de tuchtrechter niet teveel van de beslissing zal willen uitbesteden. Anderzijds is het soms lastig – de zogenaamde kennisparadox – in te zien waar de grens van de eigen deskundigheid ligt. Zie daarover Van der Zanden in zijn noot onder de uitspraak van de tuchtrechter (twee instanties) in de Ahold zaak.⁶⁴

Speciale aandacht verdient het boekenonderzoek. De Raden van Tucht vaardigden in voorkomende gevallen de beide accountantsleden af om bij de accountant tegen wie de klacht was gericht een onderzoek te doen in het dossier. Dit boekenonderzoek kwam met enige regelmaat voor en was – mits het voldeed aan een aantal eisen – gesanctioneerd door het CBB.⁶⁵ Deze rechtspraak zou inmiddels wellicht aan heroverweging toe zijn.

De wetgever heeft in de Wtra niet de bevoegdheid tot het doen van een boekenonderzoek opgenomen. Ten aanzien van arbiters heeft de Hoge Raad recent geoordeeld:

'De arbiter die aan bewijsgaring doet, zal immers al spoedig in de positie geraken dat hij het evenwicht tussen partijen verstoort en zijn partijdigheid in zoverre verliest. Ook eigen onderzoek van de arbiter kan, zeker als het tevens zelfstandige bewijsgaring is, tot gevolg hebben dat bewijs ten gunste van de ene partij en ten nadele van de andere partij wordt verkregen die daardoor genoodzaakt kan zijn dit oordeel te bestrijden. Deze laatste partij zal, als zij op redelijke gronden van oordeel is dat het onderzoek van de arbiter niet deugdelijk is geweest, maar daarvoor geen gehoor vindt bij de arbiter, ook objectief gezien het vertrouwen in diens onpartijdigheid als arbiter kunnen verliezen.'⁶⁶

Arbiters behoren bewijslevering in beginsel aan partijen over te laten en zich te beperken tot een beoordeling van dit be-

51. Accountantskamer 14 oktober 2009, nummer 09/656 WTRA AK, gepubliceerd op www.nivra.nl.

52. Art. 31 lid 1 Wta, 33 lid 1 WRA, 51 lid 1 WAA.

53. Zie de al aangehaalde uitspraak van de Accountantskamer van 14 oktober 2009, nummer 09/656 WTRA AK. De Accountantskamer overweegt (r.o. 4.6) 'dient ervan te worden uitgegaan dat klaagster in ieder geval... op de hoogte was.'

54. Zie hierover de MvT *Kamerstukken* 2005/06, 30 397, nr. 3, p. 10, tweede alinea.

55. HR 10 november 1978, *NJ* 1979/53.

56. Bijvoorbeeld CBB 10 juli 2001, *LJN* AB3079 en CBB 11 december 2003, *LJN* AO1916. Zie ook CBB 14 juli 2004, *LJN* AQ6259.

57. CBB 21 oktober 2004, *LJN* AR8285.

58. In het strafrecht kan ook niet tweemaal voor hetzelfde feit worden vervolgd (HR 7 mei 1985, *NJ* 1985/842). Zie ook de conclusie AG bij HR 14 februari 1995, *NJ* 1995/406.

59. Art. 36 respectievelijk 37 Wtra.

60. Art. 43 WRA en art. 65 WAA.

61. Overigens geldt ook in het tuchtrecht in beginsel wel het criterium dat stelplicht en bewijslast bij de klager rusten.

62. Onder het nieuwe systeem bestaat de Accountantskamer uit twee rechters en één accountant (dat was andersom), waardoor er maar één accountant zou oordelen. Door de wetgever werd dit als waarborg gezien, de Accountantskamer zelf ervaart dit als een handicap die deels wordt ondervangen door met de grote kamer (drie rechters, twee accountants) te zitten.

63. Bovendien schijnt het maximale uurtarief (ongeveer € 83) dat de Accountantskamer aan deskundigen mag vergoeden prohibitief laag te zijn.

64. *Ondernemingsrecht* 2009/1, p. 58 en verder. De volledige uitspraak is te vinden in *LJN* BF0385.

65. CBB 30 augustus 2001, *JT* 2002/5; het boekenonderzoek voldeed in die zaak niet aan de daaraan te stellen eisen, nu geen duidelijk onderzoeksdoel was geformuleerd, nu niet was geformuleerd op welke bescheiden het was gebaseerd en nu het opgemaakte verslag van bevindingen al vooruit liep op de te nemen beslissing. Een onderzoek kan alleen worden ingesteld indien de klacht daartoe inhoudelijk voldoende aanleiding geeft, niet omdat de klager er om vraagt (CBB 5 april 2005, *JT* 2006/4). Het boekenonderzoek dient niet om gebreken in de stelplicht van de klager te ondervangen (CBB 1 juni 2006, *JT* 2007/18).

66. HR 29 juni 2007, *NJ* 2008/177, r.o. 3.3.3. Zie ook HR 18 december 1987, *NJ* 1988/679.

wijs.⁶⁷ Het betrof een medische zaak, maar de overwegingen van de Hoge Raad zijn principieel van karakter en er lijkt geen reden deze te beperken tot de medische wereld. De Hoge Raad merkt bovendien op dat arbiters ter zake meer ruimte hebben dan de overheidsrechter. Arbiters mogen voorts pas overgaan tot zelfstandig onderzoek, indien beide partijen hebben ingestemd met een dergelijk onderzoek:

‘Arbiters zullen dat niet altijd kunnen doen zonder zelf onderzoek te verrichten. Daartoe mogen zij overgaan als partijen op niet voor misverstand vatbare wijze ermee hebben ingestemd dat arbiters hun beoordeling van bewijsmateriaal dat voor de beslissing van belang is, mede baseren op hetgeen zij door eigen onderzoek hebben vastgesteld.’⁶⁸

De zorg die de Hoge Raad uitsprekt over de positie van de arbiter indien de onderzochte partij het met de bevindingen uit een onderzoek niet eens zou zijn, lijkt op zich al grond voor de accountant te kunnen zijn geen medewerking te verlenen aan een onderzoek door leden van de Accountantskamer zelf.

6. De Accountantskamer zelf als klager?

De Wtra bevat twee bepalingen die erop duiden dat de Accountantskamer zelf een rol als klager krijgt.

Art. 22 lid 5 Wtra luidt:

‘Indien een klaagschrift is gebaseerd op artikel 33, eerste lid, van de Wet op de Registeraccountants of op artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, maar tevens betrekking heeft op artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, is de Accountantskamer gehouden deze klacht ambtshalve aan te vullen.’

Lezing van het artikel zelf zou de indruk wekken dat de Accountantskamer van de wetgever de verplichting opgelegd heeft gekregen de gronden van de klacht ambtshalve aan te vullen als de klacht ziet op een wettelijke controle (31 Wta). Dat zou ondenkbaar zijn, en lezing van de Memorie van Toelichting maakt duidelijk dat het alleen gaat om gevallen waar een klacht ook zou vallen onder art. 31 Wta, maar dat artikel door de klager niet is genoemd. De Accountantskamer moet deze rechtsgrond dan zelf ambtshalve aanvullen.⁶⁹ Het gaat dus om ambtshalve aanvulling van één specifieke rechtsgrond, niet van de klacht zelf of de feitelijke gronden

voor de klacht.⁷⁰ Het was al zo, en dat zal niet veranderen, dat de Raden van Tucht en het CBB zelf rechtsgronden aanvullen, dus het betrokken artikellid lijkt wat overbodig.⁷¹ Art. 30 Wtra luidt dat een klacht kan worden ingetrokken door de klager ‘tenzij de Accountantskamer beslist dat de behandeling van de klacht om redenen aan het algemeen belang ontleend moet worden voortgezet’.

Deze bepaling verdient het weer uit de wet te worden geschrapt⁷², omdat zij de procedure bij de Accountantskamer in confrontatie met fundamentele rechtsbeginselen als art. 6 EVRM brengt. Als de Accountantskamer beslist dat een klacht in weerwil van de wens van de klager moet worden doorgezet, betreft zij de rol van de klager in een procedure waar zij vervolgens zelf een beslissing moet nemen. De onwenselijkheid van die constellatie is duidelijk. De rechter moet dan eerst besluiten dat een klacht zo belangrijk is dat hij moet worden behandeld, en daar vervolgens een oordeel over vellen. Hetzelfde bezwaar – twijfel aan onpartijdigheid – als gesignaleerd door de Hoge Raad bij de rechter die zelf onderzoek doet, ligt op de loer.⁷³ Herhaald gebruik van dit middel zou bovendien de acceptatie van de Accountantskamer als onafhankelijke rechter door de beroepsgroep onder druk zetten. In praktische termen maakt de bepaling bovendien het treffen van schikkingen heel erg lastig, hetgeen maatschappelijk gezien een onwenselijke consequentie zou zijn.⁷⁴

Naar verluidt heeft de Accountantskamer inmiddels gebruik gemaakt van de in art. 30 Wtra gegeven mogelijkheid.⁷⁵ Zulks in een zaak over opleidingspunten waar het NIVRA de klacht wilde intrekken. De zinsnede ‘aan het algemeen belang ontleend’ in art. 30 Wtra wordt door de Accountantskamer kennelijk heel ruim geïnterpreteerd. Een heroverweging zou daar wellicht op zijn plaats zijn.

67. De Hoge Raad (r.o. 3.3.3) noemt daarbij de onafhankelijkheid van de arbiter als belangrijk argument; de onafhankelijkheid die ook (zie hierboven) een belangrijke rol speelt in de regelgeving voor accountants.

68. HR 29 juni 2007, NJ 2008/177, r.o. 3.3.4. In dezelfde rechtsoverweging formuleert de Hoge Raad nadere regels voor gevallen waarin arbiters zelf als deskundige optreden.

69. De WvT luidt ter zake: ‘... in een ambtshalve aanvulling van de klacht door de Accountantskamer indien een klager de klacht uitsluitend baseert op artikel 51, eerste lid, van de Wet AA, of artikel 33, eerste lid, van de Wet RA, maar deze klacht ook betrekking heeft op artikel 28, eerste lid, van de Wta’ (inmiddels is art. 28 art. 31). Het is dus een bepaling gelijkend op 25 Rv 9 ambtshalve aanvullen rechtsgronden) en niet een bepaling die rechtsreeks indruist tegen het verbod aan de rechter om zelf de vordering of de feitelijke gronden aan te vullen (art. 23 en 24 Rv).

70. De wet stelt bewust niet de eis dat in het klaagschrift wordt vermeld aan welke regel moet worden getoetst (maar wel de feiten die aan de klacht ten grondslag liggen). Zie art. 22 lid 3 Wtra. Overigens mag van de klager wel worden verwacht dat hij uitlegt waarom het handelen in zijn visie klachtwaardig is, waarbij het noemen van de geschonden norm wel voor de hand ligt, zodat de accountant in kwestie ook kan begrijpen wat het verwijt is.

71. In de tot nu gepubliceerde uitspraken van de Accountantskamer wordt ook uitgebreid aandacht besteed aan de wettelijke basis voor die uitspraken. De betrokken klaagschriften heb ik niet gezien, maar het ligt voor de hand dat deze overwegingen uit de koker van de Accountantskamer zelf komen.

72. De bepaling is nieuw. Het oude recht voorzag niet in het intrekken van klachten, maar effectief losten de Raden van Tucht dat praktisch op met een zogenaamde afdoebeslissing waarin zij opnamen dat de zaak was geschikt en dat er dus geen oordeel hoefde te worden geveld. Een dergelijke beslissing werd desgevraagd nooit geweigerd.

73. HR 29 juni 2007, NJ 2008/177. Zie het citaat hierboven.

74. De beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA daargelaten, is historisch gezien mijn indruk dat de (overgrote) meerderheid van klachten wordt ingediend om als opmaat naar civiele actie te dienen. Als de onderliggende claim wordt geschikt, of als partijen anderszins tot elkaar komen, moet de klacht ook met zekerheid kunnen worden ingetrokken.

75. Uitspraak van 29 september 2009. Bij het schrijven van dit artikel nog niet gepubliceerd. Het betreft een tussensbeslissing waarin het voortzetten van de behandeling wordt gemotiveerd. Art. 30 sub c Wtra bepaalt dan dat het NIVRA ondanks het intrekken van de klacht gewoon partij blijft. Uit de uitspraak blijkt dat andere intrekkingen wel zijn geaccepteerd: hier speelden verzwarende omstandigheden (recidive).

7. Toetsing

Als gezegd toetst de Accountantskamer aan de wet en aan de bindende voorschriften.

Een belangrijke wijziging die het gevolg is van het verheffen van de RAC tot bindende voorschriften in de NV COS is dat de tuchtrechter nu rechtstreeks aan deze voorschriften toetst. De richtlijnen werden voorheen door de tuchtrechter slechts gezien als een niet bindende invulling van de algemene norm van art. 33 WRA. Als de Raden van Tucht die tussenstap oversloegen, vernietigde het CBb ambtshalve.⁷⁶

Niet iedere overtreding van enig voorschrift is meteen tuchtrechtelijk verwijtbaar. De overtreding zal voldoende zwaarwegend moeten zijn om ingrijpen door de tuchtrechter te rechtvaardigen. Zoals aangegeven toetst de Accountantskamer bijvoorbeeld rechtstreeks aan de NV COS, maar als iedere afwijking van de NV COS in het handelen van iedere accountant tot een tuchtrechtelijke maatregel zou leiden zou iedere externe accountant in Nederland met herhaling tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen. Het perfecte accountantsdossier bestaat nu eenmaal niet, en zal vermoedelijk ook nooit bestaan.

Interessant is de tegenovergestelde vraag: kan een accountant die de NV COS of de VGC naar de letter heeft gevolgd, niettemin onder omstandigheden een tuchtrechtelijk verwijt worden gemaakt? Dat lijkt lastig. Het aantal vaak gedetailleerde regels neemt sterk toe. Of dat nu wenselijk is of niet, de consequentie is dat wie de regels volgt, ook tuchtrechtelijk bezwaarlijk een verwijt te maken zal zijn. Het is praktisch ondenkbaar dat de tuchtrechter – die de situatie achteraf kan beoordelen – tegen een accountant zegt dat hij door de regels te volgen (of zelfs door deze niet te overtreden) tuchtrechtelijk verwijtbaar gehandeld heeft. Daar speelt bovendien ook het punitieve karakter van het tuchtrecht.⁷⁷ De accountant moet het tuchtrechtelijk verwijtbare karakter van zijn handelen op het moment van handelen kunnen kennen. Daarbij is van belang dat de regelgeving vaak niet precies geformuleerd is, waardoor het voor de accountant niet altijd makkelijk is vooraf in te schatten of een gedraging in conflict met de regelgeving zou komen.⁷⁸

Bij het toetsen van het handelen van de accountant moet voorts bedacht worden dat de accountant een zekere beoordelingsvrijheid heeft. De accountant heeft vaak met complexe materie te maken, waarbij hij keuzes moet maken op grond van niet altijd heldere regelgeving.⁷⁹ De norm zal zijn of de accountant op grond van zijn professionele inschatting tot de beslissing kon komen die hij heeft genomen.⁸⁰ Of de

tuchtrechter (die het voordeel heeft van wetenschap achteraf) diezelfde beslissing destijds ook zou hebben genomen is daarbij niet relevant. Zo dient de accountant te beoordelen of er een risico is op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude (NV COS 240.55). Soms zal dat helder zijn, maar heel goed denkbaar is dat de ene accountant de omstandigheden anders zal inschatten dan een andere accountant in dezelfde omstandigheden zou doen, terwijl geen van beiden tuchtrechtelijk een verwijt te maken is.

Ten aanzien van de VGC geldt hetzelfde. De accountant die een bedreiging signaleert die niet verwaarloosbaar is, dient als gezegd waarborgen te treffen. Zo vormt het adviseren van een partij bij onderhandelingen met een andere partij mogelijk een bedreiging. Het is goed denkbaar dat die bedreiging van de objectiviteit van de accountant weer tot aanvaardbare proporties wordt teruggebracht door duidelijkheid aan de wederpartij te verschaffen over de positie die de accountant inneemt.⁸¹ Of daarmee de bedreiging in voldoende mate is teruggebracht, is een afweging die de accountant zelf moet maken. De vraag voor de tuchtrechter is niet of dat de enig juiste afweging was, maar of de afweging die de accountant maakte tuchtrechtelijk onaanvaardbaar was.⁸² De accountant komt dus onder de VGC de nodige beoordelingsvrijheid toe. Zolang de afweging niet redelijkerwijs onaanvaardbaar was, is mijns inziens in tuchtrechtelijke zin geen verwijt te maken.

8. Verhouding tot de jaarrekeningprocedure

Het doel van het tuchtrecht is niet de beoordeling van de inhoud van de jaarrekening, waarbij met name wordt gedoeld op de vraag of de jaarrekening is opgesteld conform de geldende regels voor financiële verslaggeving. Regels voor financiële verslaggeving, zoals titel 2:9? BW en IFRS gelden voor de ondernemingsleiding, niet op de accountant.⁸³ De Wtra verwijst niet naar de jaarrekening. De wetgever heeft voor de beoordeling van de jaarrekening een speciale procedure bij de Ondernemingskamer in het leven geroepen.⁸⁴ Een oordeel over de accountantsverklaring is in die procedure overigens uitdrukkelijk uitgesloten (art. 2:447 lid 3 BW). Daarnaast heeft de AFM bij (kort gezegd) beursvennootschappen ten aanzien van de verslaggeving toezichthoudende bevoegdheden op grond van de Wet toezicht financiële verslaggeving.⁸⁵ Het is aldus duidelijk dat de wetgever een scheiding heeft willen maken tussen het toetsen van de jaarrekening (verslaggeving) en het toetsen van het handelen van de (controleerend) accountant.

76. Laatstelijk CBb 23 juli 2009, *LJN* CB6611, r.o. 3.2 (inclusief verwijzing naar eerdere uitspraken). Zie het onderscheid dat het CBb maakt in de overgang van RAC (niet verbindend) naar COS (niet verbindend) naar NV COS (wel verbindend).

77. Over (ondermeer) het nulla poena beginsel in het tuchtrecht, M.J.C. Leijten, 'Tuchtrecht getoetst, een onderzoek naar de betekenis van grondrechten voor de wettelijke regeling van het tuchtrecht en van de tuchtrecht-procedure', Arnhem 1991, p. 326 en verder.

78. Datzelfde argument pleit overigens tegen een al te ruime interpretatie van de regelgeving.

79. Men leze bijvoorbeeld NV COS 240, 'De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten'.

80. Zie over die professionele oordeelsvorming bijvoorbeeld VGC A-100.15.

81. VGC BI-220/3 onder b.

82. Zie art. A-100.15: 'In zijn oordeelsvorming neemt de registeraccountant in aanmerking hetgeen een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging, als onaanvaardbaar zal aanmerken.'

83. Zoals aangegeven drukken de NV COS wel rechtstreeks op de accountant en toetst de tuchtrechter daar ook aan. Let in dat kader wel op NV COS 250 (hieronder besproken).

84. Art. 2:447-2:554 BW (sinds 31 december 2006, toen zijn de bepalingen uit Rechtsvordering verplaatst en in verband met het invoeren van de Wtfv gewijzigd).

85. Ten aanzien van de rol van de jaarrekening in het financiële toezicht op de financiële marktsector onder de Wft: J. Dinant: 'De rol van de jaarrekening in het financiële toezicht', *TvJ* 2009/3, p. 51 en verder. De accountant heeft onder omstandigheden een meldingsplicht (art. 4:27 Wft).

Dat betekent evenwel niet dat vragen van financiële verslaggeving niet aan de tuchtrechter voorgelegd kunnen worden. Het CBb heeft in 1998 in de Vie d'Or zaak de gedachte al verworpen dat een klacht niet ontvankelijk zou zijn, met als argument dat een procesgang bij de Ondernemingskamer open stond.⁸⁶ In de standaardtekst voor de accountantsverklaring bevestigt de accountant ook dat de jaarrekening is opgesteld conform de voorschriften voor financiële verslaggeving.⁸⁷ De accountant spreekt dus een oordeel uit over de financiële verslaggeving; dat oordeel zal onderworpen zijn aan het oordeel van de tuchtrechter. De tuchtrechter moet er intussen wel voor waken dat hij zich niet laat verleiden tot een oordeel over de jaarrekening als zodanig; terughoudende toetsing is op zijn plaats. Beckman en Soerjatin hebben in gelijke zin betoogd.⁸⁸

Wat ter zake bijvoorbeeld aan de Vie d'Or zaak opvalt is dat het CBb inhoudelijk de door de ondernemingsleiding opgestelde jaarrekening (vol) toetst, daar kritisch over is, en de accountant daar vervolgens een tuchtrechtelijk verwijt van maakt. Dat is niet de aangewezen weg; de tuchtrechter zal meer stappen moeten zetten.⁸⁹

De eerste stap is de vraag of het bestuur de jaarrekening juist heeft opgesteld. De tuchtrechter neemt daarbij in acht de aanmerkelijke vrijheid die de ondernemingsleiding daarbij heeft (het CBb geeft van een dergelijke afweging in de Vie d'Or zaak onvoldoende blijkt). In het algemeen geldt dat de rechter bij het toetsen van de aanvaardbaarheid van de gekozen wijze van verslaggeving zijn beslissing niet in de plaats van die van de ondernemingsleiding stelt.⁹⁰ De ondernemingsleiding heeft keuzevrijheid; de rechter respecteert die.⁹¹ Als de keuzes van het bestuur aanvaardbaar zijn, kan de accountant geen verwijt worden gemaakt van zijn oordeel over de financiële verslaggeving.⁹² Om de vraag te kunnen beantwoor-

den of het bestuur aanvaardbare keuzes heeft gemaakt, moet de tuchtrechter effectief op de stoel van de ondernemingskamer gaan zitten. Dat knelt, omdat de tuchtrechter niet de daartoe aangewezen instantie is. De tuchtrechter heeft bovendien geen toegang tot de twee belangrijkste bronnen van informatie met betrekking tot de verslaggeving; de (gegevens uit) de administratie van de vennootschap en de (keuzes en inschattingen van) de ondernemingsleiding.⁹³ Voorts waarborgt de samenstelling van de ondernemingskamer met onder meer in jaarrekeningrecht gespecialiseerde raden waar bijzondere deskundigheid aanwezig is. De wetgever heeft er niet in voorzien dat de Accountantskamer over een dergelijke specialisatie beschikt, net zo min als dat bij de civiele rechter het geval is.

Dit artikel gaat uiteindelijk niet over de toetsing door de jaarrekeningenrechter, maar het verdient wel opmerking dat bijvoorbeeld de Optas en Spyker beschikkingen indicatief zijn voor de genuanceerde beoordeling door de ondernemingskamer.⁹⁴ Zo heeft de Ondernemingskamer in de Optas zaak geoordeeld dat als posten niet juist zijn verwerkt, dat niet zonder meer tot gevolg heeft dat de jaarrekening niet het vereiste inzicht geeft.⁹⁵

' (...) acht de Ondernemingskamer die tekortkomingen in casu (...) zodanig ondergeschikt, althans is naar het oordeel van de Ondernemingskamer sprake van een zodanige complexe en niet (duidelijk) in de bestaande wet- en regelgeving voorziene materie, dat niet kan worden gezegd dat die enkelvoudige jaarrekeningen niet een getrouw beeld geven van de grootte en de samenstelling van het vermogen en het resultaat van Optas Pensioenen en Aegon (...).'

Zie ook Van der Zanden in zijn noot onder het arrest van het Hof Amsterdam in de strafzaak tegen de voormalige Ahold top:⁹⁶

'Indien bij het opmaken van een jaarrekening door het bestuur van een onderneming een pleitbaar standpunt wordt ingenomen en dit standpunt wordt door de rechter niet gehonoreerd dan kan het toch niet zo zijn dat sprake is van een evidente normschending die strafrechtelijk verwijtbaar zou zijn. Naar mijn oordeel zou het moeten gaan om een standpunt dat evident niet pleitbaar is.'

Ook de tuchtrechter die moet oordelen over vragen van verslaggeving zal eerst dit soort afwegingen moeten maken alvorens te kunnen beoordelen of de keuzes van de ondernemings-

86. CBb 3 december 2008, L/JN ZG1037, r.o. 5.1.

87. De voorbeeldtekst voor een goedkeurende verklaring (ISA 700) luidt ondermeer: *'Naar ons oordeel geeft de jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van ... (naam van entiteit) per ... XXX en van het resultaat en de kasstromen over XXX in overeenstemming met de Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de Europese Unie en met Titel 9 Boek 2 BW.'* [nadruk auteur].

88. E. Soerjatin, 'Tuchtrechtelijke toetsing van de jaarrekening' *TvJ* 2007/3, p. 55 en H. Beckman in zijn noot onder HR 13 oktober 2006, *JOR* 2006/296 in paragraaf 3.3.

89. Zie ook de kritiek van Beckman in zijn hierboven aangehaalde noot onder *JOR* 2006/296, paragraaf 3.3.

90. Ook de accountant heeft die mogelijkheid niet. Hij kan uitsluitend als de gekozen wijze van presenteren onaanvaardbaar is, daar gevolgen aan verbinden voor de accountantsverklaring (bijvoorbeeld door een verklaring met een beperking af te geven).

91. Zie hierover ondermeer de conclusie A-G Timmerman onder HR 10 februari 2006, *NJ* 2006/241, in nummer 3.7 en verder. In dat kader ook: H. Beckman, 'Jaarrekening en verantwoording', *Ondernemingsrecht* 2007/6, p. 229, linker kolom. Voorts HR 24 april 2009, *JOR* 2009/188 (AFM/Spyker) r.o. 3.4.3 en Ondernemingskamer 8 juli 2004, *L/JN* AP8932.

92. Het is overigens wel mogelijk dat de accountant ten onrechte een verklaring heeft afgegeven, omdat de controlewerkzaamheden niet aan de daaraan te stellen eisen voldeden, terwijl de jaarrekening niettemin een getrouw beeld geeft. Omgekeerd is ook mogelijk: een misleidende jaarrekening, terwijl de controle toereikend was. Denk aan fraude waarvan de accountant niet kan worden verweten die niet ontdekt te hebben.

93. De Ondernemingskamer heeft die toegang wel. De Ondernemingskamer stelt bovendien de accountant in staat zijn standpunt in te brengen, van welke mogelijkheid in de praktijk ook gebruik wordt gemaakt. Waar de Ondernemingskamer dus wel de accountant hoort, kan de tuchtrechter niet de ondernemingsleiding vragen een standpunt in te nemen.

94. Ondernemingskamer 28 december 2007, *JOR* 2008/38 met noot Van der Zanden (AFM/Spyker) (overeind gebleven in cassatie, HR 24 april 2009, *JOR* 2009/188) en Ondernemingskamer 5 augustus 2009, *ARO* 2009/135 (Stichting BPVH/Aegon (Optas)).

95. Ondernemingskamer 5 augustus 2009, *ARO* 2009/135 (Stichting BPVH/Aegon (Optas)).

96. *Ondernemingsrecht* 2009/15, p. 650. Het arrest is gepubliceerd in RF 2009/47, *L/JN* BH1789 t/m 1792.

leiding niet aanvaardbaar waren. Terughoudende toetsing is daar als gezegd op zijn plaats.

Dat niet iedere tekortkoming in de verslaggeving op het niveau van de onderneming problematisch of materieel hoeft te zijn wordt ook treffend geïllustreerd door het jaarlijkse onderzoek van de AFM naar verslaggeving bij beursfondsen, waar de AFM – na de onderneming geconsulteerd te hebben – in bijna 50% van de gevallen een mededeling doet dat er ondanks de ontvangen reactie twijfel blijft bestaan aan juiste naleving van de verslaggevingsvoorschriften.⁹⁷ Het behoeft hier geen toelichting dat de betrokken accountants die goedkeurende verklaringen bij deze jaarrekeningen gaven, niet allen voor een tuchtrechtelijke sanctie in aanmerking komen.⁹⁸ Als de tuchtrechter de door de ondernemingsleiding gekozen wijze van verslaggeving onaanvaardbaar en van materiële invloed op het door de jaarrekening gepresenteerde inzicht acht, komt – de tweede stap – de vraag aan de orde of de accountant er een tuchtrechtelijk verwijt van te maken is dat hij niettemin zijn (waarschijnlijk) goedkeurende verklaring bij de jaarrekening niet heeft onthouden. Daarbij moet de tuchtrechter beoordelen of de accountant niet zijn professionele inschatting kon maken zoals hij die bij het afgeven van de verklaring heeft gemaakt. Verwezen wordt naar hetgeen over toetsing hierboven is gezegd. De tuchtrechter zal er daarbij als steeds voor moeten waken geen gebruik te maken van kennis en informatie waarover de accountant niet beschikte. Te denken is aan het axiomatisch voorbehoud⁹⁹ en aan na het afgeven van de verklaring ter beschikking gekomen informatie ‘hindsight bias’.

De vraag kan worden gesteld of NV COS 250 ‘Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten’ ingezet zou kunnen worden om effectief een jaarrekeningprocedure voor de tuchtrechter te kunnen voeren.¹⁰⁰ Die vraag moet om meerdere redenen ontkennend worden beantwoord. Allereerst geldt dat NV COS 250 ziet op de verwerking in de financiële overzichten van transacties die strijdig zijn met de wet. De standaard is gericht op de vraag of de onderliggende transactie als zodanig onwettig is.¹⁰¹ Te denken is aan situaties waar steekpenningen worden betaald of milieuvoorschriften worden overtreden. NV COS 250 ziet evenwel bijvoorbeeld niet op de vraag of IFRS correct is toe-

gepast bij het verwerken van (op zich beschouwd volledig legitieme) pensioenverplichtingen. De standaard ziet niet op het handhaven van verslaggevingsvoorschriften als zodanig.¹⁰² Bovendien geldt dat het tuchtrecht (anders dan in de jaarrekeningprocedure) geen beperkingen aan wie er mag klagen stelt en veel ruimere termijnen kent.¹⁰³ Het is niet de intentie van de wetgever is geweest om van het tuchtrecht een verkapt jaarrekeningprocedure met een veel groter bereik te maken.¹⁰⁴ NV COS 250 brengt daarin geen verandering.

9. Uitspraak en sancties

De Accountantskamer doet in beginsel schriftelijk uitspraak (38 lid 1 Wtra), maar kan onmiddellijk mondeling uitspraak doen (art. 38 lid 6 Wtra). De praktijk zal uitwijzen in hoeverre van die mogelijkheid gebruik zal worden gemaakt; met name in bijzonder eenvoudige gevallen zou het een oplossing kunnen zijn. Het is evenwel de vraag of dergelijke gevallen überhaupt aan behandeling toe zullen komen (zie hieronder over art. 39 lid 1 Wtra).

De uitspraak moet gemotiveerd worden. Zie art. 38 lid 2 Wtra. Het CBb pleegt onvoldoende gemotiveerde beslissingen te vernietigen. Het CBb deed dat ambtshalve als de Raden van Tucht de verkeerde norm aanlegden.¹⁰⁵ Voor de beslissing van de Raad niet dragende onderdelen behoeven evenwel geen motivering.¹⁰⁶ Zie de hierboven al aangehaalde uitspraak van het CBb van 5 september 2002:¹⁰⁷

‘... stelt het College vast dat in de bestreden tuchtbeslissing de argumenten die de raad van tucht van wezenlijk belang acht tezamen met het verweer van appelland sub 2 worden besproken en dat voldoende inzicht wordt gegeven in de overwegingen op grond waarvan de raad van tucht tot zijn oordeel is gekomen. Deze overwegingen zijn voldoende dragend voor het oordeel waartoe de raad van tucht is gekomen. Uit de motivering van de bestreden beslissing blijkt ook duidelijk dat de gehele of gedeeltelijke gegrondverklaring van de desbetreffende 27 punten ter onderbouwing van klachtonderdeel A van ondergeschikte betekenis is geweest voor dit oordeel. Een eventuele ander beoordeling van de betreffende punten zou de raad van tucht niet tot een ander oordeel over de klacht hebben gebracht. Onder deze omstandigheden heeft appelland sub 2 ook

97. J. Dinant en A.W.J. Meershoek, ‘Toezicht AFM op de financiële verslaggeving van beursgenoteerde ondernemingen.’ *TvJ* 2009, 1/2, p. 19. Voor het ‘Activity report 2008’ van AFM zie www.afm.nl. Dertig van de drieënzestig uitgevoerde desktopreviews over het boekjaar 2007 leidden tot een dergelijke mededeling. Het NIVRA brengt verder jaarlijks een onderzoek naar de jaarverslaggeving door ondernemingen uit onder de titel ‘Het jaar [jaartal] verslagen’ (uitgegeven door Kluwer). Ook daar talrijke voorbeelden van tekortkomingen in de verslaggeving.

98. AFM maakt tot heden ook weinig of geen gebruik van haar mogelijkheid tuchtklachten in te dienen.

99. Het voorbehoud dat informatie die wel beschikbaar was, niet altijd ter beschikking van de accountant hoeft te zijn gesteld, of dat wel ter beschikking gestelde informatie niet juist was. Een bekend voorbeeld is dat van facturen die ‘in de la’ zijn blijven liggen tot na de controle.

100. Met dien verstande uiteraard dat de onderneming geen partij is in de tuchtprocedure en aan de uitkomst daarvan ook niet gebonden is. Het instrumentarium aan maatregelen van de tuchtrechter wijkt ook sterk af van dat van de Ondernemingskamer.

101. De suggestie kwam ter tafel in een recente bijeenkomst van de Vereniging voor Jaarrekeningrecht.

102. Art. 3 van de verordening. Merk ook op dat de verordening in art. 4 aangeeft dat de vraag of er sprake is van een overtreding als bedoeld in de verordening verder gaat dan de deskundigheid van de accountant. Zo de verordening zou zien op financiële verslaggeving, zou dat curieus zijn.

103. Zie hierboven onder ‘ontvankelijkheid’. De procedure bij de Ondernemingskamer staat slechts open voor het OM, de AFM en de belanghebbenden (art. 2:448 BW). Het klachtrecht kent – zie hierboven – termijnen van zes en drie jaar, de jaarrekeningprocedure termijnen van twee en zes maanden (art. 2:449 BW).

104. Dat blijkt vrij helder uit de Memorie van Toelichting (*Kamerstukken* 2005/06, 40 397, nr. 3), paragraaf 1, ‘het bereik van het tuchtrecht’. Ook de toelichting op art. 23 Wtra: ‘*Het is van groot belang dat van de tuchtrechtelijke procedure zorgvuldig gebruik wordt gemaakt*’.

105. Bijvoorbeeld als rechtreeks aan de RAC werd getoetst, zie onder toetsing hierboven.

106. Zoals ook de civiele rechter niet ieder feit of iedere stelling expliciet in zijn beslissing hoeft te betrekken.

107. *LJN* AE8805, r.o. 6.9.

geen belang bij een nadere motivering van het oordeel van de raad van tucht over meergenoemde punten. De raad van tucht behoefde derhalve zijn oordeel met betrekking tot deze punten die door hem niet zijn beschouwd als de essentie van dit klachtonderdeel, niet nader te motiveren.’

Nieuw is de voorzittersbeslissing van art. 39 Wtra.¹⁰⁸ De voorzitter kan kennelijk ongegronde of niet ontvankelijke klachten zonder zitting afdoen (lid 1) en bij gegronde klachten zonder zitting (maar na het horen van de accountant) een lichtere maatregel opleggen.¹⁰⁹ De eerste toevoeging is met name welkom omdat er in het verleden – bijvoorbeeld – klagers zijn geweest die steeds weer (vrijwel) dezelfde klacht bleven indienen, terwijl er al een uitspraak was gedaan. Het oude tuchtrecht kende geen middel om die zaken met een voorzittersbeslissing af te doen, waardoor steeds weer een volledige behandeling nodig was.¹¹⁰ Van de mogelijkheid die de voorzitter heeft om zonder behandeling een maatregel op te leggen zal naar gehoopt mag worden terughoudend gebruik gemaakt worden; deze mogelijkheid lijkt vooral geëigend voor gevallen waarin de aangesproken accountant erkent een fout te hebben gemaakt (een soort plea bargain). Eigenstandig beslissen zonder inhoudelijke behandeling in zaken waarin de accountant zich verweert lijkt onwenselijk. De mogelijkheid van verzet doet daar uit het perspectief van de accountant onvoldoende aan af (art. 39 lid 3 Wtra).

De Accountantskamer kan – als de klacht gegrond is – een vijftal maatregelen opleggen¹¹¹:

- waarschuwing;
- berisping;
- een boete ((thans) tussen € 3 en € 7.800). De boete kan naast een andere maatregel worden opgelegd¹¹²;
- schorsing;
- doorhaling uit het register.¹¹³

Tuchtrechtelijke maatregelen worden aangetekend in het register (art. 19 lid 2 Wtra).¹¹⁴

De Raden van Tucht en het CBB plachten een waarschuwing te geven als er sprake was van ‘gewoon’ tuchtrechtelijk laakbaar handelen.¹¹⁵ Bij controleopdrachten of ernstige misslagen

werd dat verzwaard naar een berisping. Voor een schorsing was nodig een ernstig – welhaast bewust – negeren van een zwaarwegend voorschrift. Voor doorhaling was in beginsel nodig dat er ook op ethisch vlak iets ernstig mis was.¹¹⁶ De boete is nieuw en kan naast andere maatregelen worden opgelegd (art. 2 lid 2 Wtra).

Of de Accountantskamer de hierboven geschetste lijn zal volgen is nog niet duidelijk, maar gezien ook het feit dat het CBB de beroepsrechter blijft (en de wetgever niet heeft aangegeven dat er zwaarder gestraft moet gaan worden) is continuïteit te verwachten.¹¹⁷

De meeste van de uitspraken die de Accountantskamer tot nu toe heeft gedaan gaan over het niet behalen van opleidingspunten. Steeds is een berisping uitgesproken; mogelijk waren de betrokken accountants met een waarschuwing weggekomen indien zij niet de aanmaningen van het NIVRA hadden genegeerd. Opvallend is dat de Accountantskamer in drie gevallen een boete oplegt (in een ander geval gebeurt dat vanwege persoonlijke omstandigheden niet). Het argument is dat de accountants in kwestie financieel voordeel hebben genoten door geen cursussen te volgen, welk voordeel hen ontnomen wordt door het opleggen van een boete. De boete als ‘pluk ze’ voor accountants.

Onder de Wta kan overigens ook de AFM boetes kan opleggen (art. 54 Wta). Deze boetes worden opgelegd aan de accountantsorganisatie, niet aan de individuele accountant. De AFM kan – dat lijkt althans de gedachte – geen boete opleggen voor schendingen van de eisen van ‘vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit’ door de externe accountant zelf.¹¹⁸ Die onderwerpen zijn voor de individuele accountant kennelijk voorbehouden aan de tuchtrechter. Anderzijds is het niet voldoen aan – bijvoorbeeld – eisen van onafhankelijkheid door de accountantsorganisatie wel bedreigd met een bestuurlijke boete, zodat er sprake lijkt te zijn van mogelijke samenloop.

Nieuw is de mogelijkheid van de tijdelijke doorhaling bij wege van voorlopige voorziening (art. 41 Wtra, 44 Wtra voor het CBB). Dit middel zal alleen ingezet kunnen worden bij overwegend openbaar belang. Te denken zou zijn aan dreigende gedragingen, voortzetting van een gedraging of risico van recidive. In de meeste andere gevallen waar het gaat om eenmalige gevallen in het verleden zal een voorlopige voorziening niet snel een zwaarwegend openbaar belang dienen.

10. Beroep bij het CBB

Van uitspraken bij de accountantskamer staat binnen zes weken beroep open. Het CBB toetst volledig. Het beroep is geregeld in de Wet tuchtspraak bedrijfsorganisaties (Wtbo) via art. 43 Wtra. Behandeling van het beroep bij het CBB gaat het bestek van dit artikel te buiten.

11. Overgangsrecht

Klachten ingediend vóór het inwerkingtreden van de Wtra op 1 mei 2009 worden nog afgehandeld door de Raden van

108. De wetgever (MvT p. 9) verwacht dat veel klachten op deze wijze kunnen worden afgedaan.

109. Te weten een waarschuwing, berisping of geldboete tot € 225.

110. De Amsterdamse Raad heeft dit wel eens geprobeerd, maar werd teruggefloten door het CBB. Zie CBB 18 september 2007, *LJN* BB5291 (de klacht werd daarop alsnog inhoudelijk behandeld en de klager werd niet ontvankelijk verklaard (niet gepubliceerd)).

111. Art. 2 lid 1 Wta. Voorheen geregeld in art. 34 WRA respectievelijk art. 52 WAA.

112. Art. 2 lid 2 Wta. Voor de hoogte van de boete zie art. 5 lid 1 Wta. Het maximum tarief is gekoppeld aan de geldboete van de derde categorie uit het Wetboek van Strafrecht.

113. Bij doorhaling wordt bepaald de duur dat de accountant zich niet opnieuw mag inschrijven (maximaal 10 jaar). Zie art. 8 Wtra. Overigens zal de accountant bij herinschrijving opnieuw aan alle dan te stellen eisen moeten voldoen.

114. In het oorspronkelijke wetsvoorstel werd een waarschuwing niet ingeschreven.

115. Bij lichte vergrijpen kwam ook de gegrondbevinding zonder het opleggen van een maatregel wel voor. Overigens kan de tuchtrechter ook vinden dat de klager (deels) gelijk heeft, maar het feit niet voldoende zwaar voor een tuchtrechtelijke veroordeling (zie over de toetsing hierboven). In een dergelijk geval wordt de klacht ongegrond verklaard.

116. Een recent voorbeeld is het geval waarbij de accountant zelf financieel baat had bij een door hem uit te voeren due diligence onderzoek. Zie voor details *LJN* BD2211.

117. Art. 25 Wta is niet genoemd in art. 54 Wta.

118. Art. 25 Wta is niet genoemd in art. 54 Wta.

Tucht. De Raden van Tucht hanteren daarbij oud recht.¹¹⁹ Indien de Raden van Tucht zaken niet hebben afgehandeld op 1 mei 2010, worden die zaken overgedragen aan de Accountantskamer in de staat waarin zij zich bevinden. De Accountantskamer maakt die zaken af naar oud recht.¹²⁰ Overigens zijn de Raden van Tucht druk bezig de lopende zaken af te handelen; het is niet te verwachten dat er veel zaken over zullen gaan op 1 mei 2010.

Appel van uitspraken van de Raden van Tucht was ondergebracht bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB). Ook voor uitspraken van de Accountantskamer is dat als gezegd zo geregeld.¹²¹ Curieus is dat de wetgever de appèlmogelijkheid van uitspraken van de Raden van Tucht per 1 mei 2009 uit de wet heeft geschrapt, terwijl de Raden van Tucht nog wel uitspraken doen tot 1 mei 2010. De overgangsbepaling van 52 Wtra regelt alleen de eerste aanleg, maar zegt niets over het appèl, zodat appel van uitspraken van de Raden van Tucht gewezen tussen 1 mei 2009 en 1 mei 2010 thans niet in de wet is geregeld. Het CBB heeft telefonisch laten weten dat het conform art. 52 Wtra zal handelen; appèl van de uitspraken van de Raden van Tucht zou zo mogelijk blijven en plaatsvinden conform de oude regeling.¹²²

119. Art. 52 lid 1 Wtra. Gedoeld wordt op de processuele regels. Het materiële recht wisselt steeds en is steeds van toepassing vanaf het moment van inwerkingtreding.

120. Art. 52 lid 2 Wtra.

121. Art. 43 en verder Wtra, waar overigens in belangrijke mate wordt verwezen naar de Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004.

122. Dat betekent bijvoorbeeld ook dat de oude appèltermijn van twee maanden gehanteerd zou worden. De Raden van Tucht refereren bij het toesturen van uitspraken aan partijen ook aan de appèlmogelijkheid bij het CBB en een beroepstermijn van twee maanden.