

# Berisping door Accountantskamer: een nogal robuuste maatregel voor een accountant die zijn rug recht houdt

## *Noot bij uitspraak Accountantskamer 18 mei 2018, ECLI:NL:TACAKN:2018:31*

*A. Dieleman RA en mr. drs. J.F. Garvelink<sup>1</sup>*

**De uitspraak van de Accountantskamer<sup>2</sup> die wij in deze noot bespreken bevat enkele opvallende details. Meest saillante onderdeel van de casus is dat de accountant geen jaarrekeningen wil samenstellen die onjuistheden bevatten. Hij communiceert daarover enigszins onzorgvuldig. Dat laatste wordt hem door de Accountantskamer (nogal) zwaar aangerekend en leidt tot de maatregel van berisping. Opmerkelijk omdat deze communicatie veroorzaakt wordt door de accountant die zijn rug recht houdt. De maatregel is daarom, in onze ogen, nogal disproportioneel.**

### **1. Samenvatting feiten**

De betrokken accountant tegen wie de tuchtklacht wordt ingediend, is in loondienst bij een accountantskantoor. Klagers hebben het accountantskantoor de opdracht gegeven de jaarrekeningen vanaf 2013 samen te stellen. Relevant met betrekking tot de cliënt- en opdrachtacceptatie is dat de directeur van het accountantskantoor vragen heeft gesteld over:

- te late deponering van jaarrekeningen sinds 2008; en
- voorraadverschillen die naar aanleiding van een boekenonderzoek door de Belastingdienst naar voren zijn gekomen.

Beide onderwerpen stonden cliënt- en opdrachtacceptatie blijkbaar niet in de weg. De uitspraak vermeldt hierover verder geen details. Uit de uitspraak blijkt verder niet waar het precies om gaat terwijl de voorraadverschillen later in de discussie tussen

cliënt en accountant weer een (zelfs cruciale) rol lijken te spelen.

Bij de uitvoering van de opdracht ontstaat verdraging. Klagers vragen om de afronding van het samenstellen van de jaarrekeningen, mede in het kader van eventuele boetes voor het te laat deponeren. Op 19 augustus 2016 komt de aap uit de mouw en stuurt B (assistent-accountant van de betrokken accountant) een e-mail met de volgende inhoud (r.o. 2.12):

*‘Zoals in de/alle gesprekken aan de orde is geweest is, i.v.m. de ‘oud zeer’ balansposten, worden er door ons geen jaarrekeningen samen- gesteld, maar worden/zijn de aangiften vpb gebaseerd op de aangeleverde administratie. De publicatierapporten worden eveneens op deze administratie gebaseerd.’*

Verder geeft de accountant aan dat mondeling tussen zijn collega's en klagers is besproken de samenstellingsopdracht voor de jaarrekeningen 2013 en 2014 te vervangen<sup>3</sup> door het opstellen van een aangifte vennootschapsbelasting op basis van de

1. De auteurs zijn accountant (directeur vaktechniek) bij Mazars in Rotterdam, respectievelijk advocaat te Amsterdam en vaste medewerkers van Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht.

2. Uitspraak Accountantskamer d.d. 18 mei 2018, ECLI: NL:TACAKN:2018:31.

3. Wanneer dat gesprek geweest zou zijn wordt niet helemaal duidelijk.

aanwezige cijfers en het deponeren van cijfers bij de Kamer van Koophandel (r.o. 4.5).

## 2. Visie en uitspraak Accountantskamer

De Accountantskamer oordeelt dat Standaard 4410<sup>4</sup> een aantal stappen voorschrijft voordat de opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening kan worden teruggegeven (aanvullende werkzaamheden verrichten of aanvullende informatie vragen, overleggen over eventuele aanpassingen en – als informatie of aanpassing geweigerd wordt – de opdracht teruggeven). Dan volgt de kernoverweging in r.o. 4.10:<sup>5</sup>

*‘De Accountantskamer kan en zal in het midden laten of hetgeen betrokkene stelt voldoende grond oplevert voor het teruggeven van de opdracht. Zij volstaat met vast te stellen dat betrokkene de in Standaard 4410 voorgeschreven stappen niet heeft gevolgd alvorens de opdracht is teruggegeven en evenzeer dat betrokkene [X] niet expliciet heeft meegedeeld dat diens weigering om nadere informatie te verschaffen, voor hem aanleiding zou zijn om de samenstellingsopdracht niet verder uit te voeren en terug te geven. Met de gesprekken die volgens betrokkene met klagers zijn gevoerd door de collega’s van de accountant over (de weigering tot het ophelderen van) de onduidelijkheden in de beide balansposten is niet voldaan aan de hiervoor uiteengezette, op betrokkene rustende verplichtingen.’*

De klacht wordt gegrond verklaard met oplegging van een berisping. Zoals gezegd een robuuste maatregel die in onze ogen te zwaar is.<sup>6</sup> Wij lichten dat als volgt toe:

Uiteraard moet een accountant zorgvuldig en professioneel communiceren en wel op zodanige wijze dat voor de opdrachtgever duidelijk is wat de accountant bedoelt en wat de consequenties zijn. Uit de uitspraak kan worden afgeleid dat er in ieder geval niet duidelijk schriftelijk is gecommuniceerd (wat er besproken is met de collega’s van de accountant blijft in het midden). Het gemaakte verwijt lijkt evenwel te zijn dat de accountant niet persoonlijk, in plaats van bij monde van zijn collega’s, met klagers heeft gesproken.

Dat de Accountantskamer in dat verband expliciete nadruk legt op communicatie door de betrokken accountant zelf is opmerkelijk. Uiteraard is de accountant het normadressaat van Standaard 4410. Dat betekent nog niet dat de accountant persoonlijk

zou moeten communiceren. Hij mag dat overlaten aan collega’s uit het team. Dat geldt niet alleen voor Standaard 4410. Ook bijvoorbeeld de controlestandaarden richten zich allemaal op de controlerend accountant, maar dat betekent natuurlijk (en gelukkig) niet dat hij alles zelf moet doen.<sup>7</sup> Dat doet er niet aan af dat de accountant zelf verantwoordelijk blijft. De werkzaamheden die onder zijn verantwoordelijkheid door collega’s zijn uitgevoerd tellen uiteraard wel degelijk mee (mits juist uitgevoerd uiteraard).<sup>8</sup> Aan dit aspect gaat de Accountantskamer voorbij.

Concreet voor deze casus betekent het dat de gesprekken tussen de opdrachtgever en de collega’s van de accountant in de beoordeling betrokken hadden moeten worden. Door dat niet te doen wijkt de Accountantskamer af van de standaarden en de praktijk. Bovendien ontstaat daardoor een wat onwettelijke uitspraak: dat er een gesprek is gevoerd is duidelijk, maar van dat feit (alsook van de vraag wat er dan is besproken) wordt geabstraheerd. Dat is weinig bevredigend; zeker als wordt gelet op de maatregel die de Accountantskamer oplegt.

Een tweede opmerking van onze kant is dat de Accountantskamer (althans volgens de gepubliceerde uitspraak) buiten beschouwing laat dat de betrokken accountant zijn rug recht houdt. Als juist is wat de accountant als verweer aanvoert (r.o. 4.9), is deze houding in de onderhavige casus cruciaal. Het gaat dan om een jaarrekening waarbij blijkbaar sprake is van onjuistheden (althans onduidelijkheid over de juistheid) in combinatie met een bestuurder die de jaarrekening niet wil aanpassen en evenmin relevante informatie aan de accountant wil verschaffen. De accountant voert aan dat hij dat niet heeft geaccepteerd en daarom zijn opdracht heeft teruggegeven.<sup>9</sup> Dat is precies wat je verwacht van een accountant in dit soort omstandigheden.

Het is in dat licht jammer dat de Accountantskamer in het midden laat of er voldoende reden was voor het teruggeven van de opdracht. Als de accountant gelijk heeft, was die reden er namelijk wel degelijk: over de juistheid van balansposten voorraden en crediteuren was onduidelijkheid, klager wilde geen aanvullende informatie verschaffen en was tot slot niet bereid om discutabele posten aan te passen.<sup>10</sup> Dat hoort tot teruggave van de opdracht te leiden.

4. Het gaat steeds om de editie 2015 (sedertdien gewijzigd), paragraaf 4410.14 en 16.

5. Voor de leesbaarheid hebben wij de letteraanduiding in de anonieme uitspraak hier gewijzigd in de functie van de bedoelde personen.

6. Normaliter zou de lichtere maatregel van waarschuwing in de rede hebben gelegen.

7. Bedenk voor de aardigheid eens wat dat voor de controlerend accountant van Shell zou betekenen.

8. De Accountantskamer rekent de werkzaamheden van collega’s ook altijd aan de eindverantwoordelijk accountant toe. Omgekeerd kan de eindverantwoordelijk accountant zich natuurlijk ook op die werkzaamheden beroepen.

9. De opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening is teruggegeven, de accountant is wel andere werkzaamheden blijven verrichten.

10. Wat hier precies bedoeld is met ‘discutabel’ is uit de uitspraak niet helemaal helder, maar wij lezen dat woord normaliter zo dat het zou gaan om bewust niet juist verwerkte posten (en niet alleen over discussiepunten). Als dat zo is dat kan er geen twijfel zijn over de juistheid van de beslissing de opdracht terug te geven.

Voor de accountant zal het zijn tegengevallen dat de wijze van communicatie hem zwaar wordt aangerekend, terwijl het feit dat hij zijn rug recht houdt buiten beschouwing wordt gelaten.

Dat laat onverlet dat het de voorkeur zou hebben gehad indien het teruggeven of wijzigen van de opdracht schriftelijk zou zijn bevestigd. Anderzijds is er veel voor te zeggen om dit soort boodschappen juist in een persoonlijk gesprek te brengen.<sup>11</sup> Je zou kunnen betogen dat zoiets van een rechtere rug getuigt dan de schriftelijke weg. Standaard 4410 schrijft ook niet expliciet voor dat deze boodschap schriftelijk moet worden gebracht; het is vooral nuttig om achteraf discussie te voorkomen (en de accountant in kwestie zou daar hier ook baat bij hebben gehad). Dat loutere feit lijkt ons evenwel niet genoeg om een tuchtrechtelijke maatregel op te leggen; dat het iets beter had gekund maakt het nog niet laakbaar.

Dat brengt ons bij een laatste observatie. Tucht-rechtspraak is rechtspraak, waarbij alle relevante feiten en omstandigheden behoren te worden gewogen. Als alleen de handelingen van de accountant minutieus langs de liniaal van de voorschriften worden gelegd, kan het best zijn dat die niet optimaal zijn nageleefd. Het kan ook zijn dat de Accountantskamer dan toch geen maatregel oplegt, omdat een wat bredere blik leert dat geen sprake is van laakbaar handelen. Hier zou je bijvoorbeeld best mogen wegen dat de klager degene is die wilde dat de accountant een niet-juiste jaarrekening samenstelde en dat de accountant daar niet aan mee heeft willen werken. De accountant dan toch tuchtigen, met een berisping nota bene, is – zelfs als het technisch te verdedigen zou zijn – niet erg rechtvaardig.

Wij plaatsen, wat meer aan de andere kant van het spectrum, nog een aanvullende beschouwing.

### 3. Aanvullende beschouwing

De accountant heeft de samenstellingsopdracht gewijzigd in een opdracht waarbij de aangifte vennootschapsbelasting werd voorbereid en de ‘aanwezige cijfers’ bij de Kamer van Koophandel werden gedeponereerd (r.o. 4.5). De Accountantskamer besteedt hieraan geen aandacht. Dat is logisch, omdat hierover niet is geklaagd.

Het roept uiteraard de vraag op: mag de accountant een samenstellingsopdracht teruggeven omdat de opdrachtgever onvoldoende informatie verstrekt en discutabele posten niet wil wijzigen, maar wel een aangifte vennootschapsbelasting voorbereiden en publicatiestukken deponeren bij het Handelsregister?

Bij het voorbereiden van de aangifte vennootschapsbelasting en het deponeren van publicatiestukken is weliswaar de naam van de betrokken

accountant niet zichtbaar, maar dat betekent niet dat hij mag meewerken aan niet-juiste aangiftes of het deponeren van niet-juiste stukken (vergelijk art. 7 VGBA). De uitspraak vertelt ons niet hoe bijvoorbeeld die aangifte er uit zag, en wij willen zeker niet suggereren dat er een onjuiste aangifte gedaan is, maar een accountant kan geen aangifte voorbereiden met daarin cijfers waarvan hij vindt dat ze niet kloppen.<sup>12</sup>

Je zou hier dus de vraag kunnen stellen waarom de ene opdracht wel en de andere niet is teruggegeven. Daar kunnen prima redenen voor zijn, maar omdat het geen onderwerp van discussie tussen partijen is geweest zullen we het wel nooit weten.

### 4. Tot slot

Dat hier kennelijk twee collega's van de accountant het gesprek voerden met de klagers levert in onze ogen geen schending van enige norm op. De vraag of er een fout is gemaakt kan alleen beantwoord worden door de inhoud van het gesprek in ogenschouw te nemen maar dat is niet gebeurd. Misschien kon de communicatie hier beter (schriftelijk) maar je kunt je de vraag stellen of louter die constatering het opleggen van een maatregel rechtvaardigt. Nu de accountant in kwestie in ieder geval zijn rug heeft recht gehouden, zoals van een vakbekwaam en zorgvuldig handelend accountant mag worden verwacht, hadden wij ons in dit specifieke geval een andere weging door de Accountantskamer kunnen voorstellen.

11. Waarbij het in onze ogen niet wezenlijk zou uitmaken of dat de accountant zelf is of een collega.

12. Tenzij dat bijvoorbeeld weer duidelijk uit de aangifte blijkt dat het een onderwerp is waarvan de belastingplichtige begrijpt dat het ter discussie staat.