

De ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie en het al dan niet bestaan van een onderzoeksplicht bij het samenstellen van een jaarrekening onder NV COS 4410

*Noot bij Accountantskamer 12 juli 2012
(LJN YH0228, 11/2262 Wtra)*

*mr. drs. J.F. Garvelink**

Het Openbaar Ministerie heeft een klacht ingediend tegen een accountant die jarenlang de jaarrekeningen van een onderneming samenstelde. In die jaarrekeningen is de inventaris mogelijk te hoog en het onroerend goed te laag gewaardeerd.¹ In de tuchtzaak spelen twee aspecten.

Allereerst speelt de ontvankelijkheid van het OM. Door de accountant is onder meer aangevoerd dat de termijn van drie jaar voor het indienen van een klacht van art. 22 Wtra zou zijn verstreken.² Vragen die daarbij spelen zijn onder meer of het feit dat de Belastingdienst meer dan drie jaar voor het indienen van de klacht een onderzoek is gestart aan het OM kan worden tegengeworpen en (zo nee) wanneer de driejaarstermijn dan wel aanvangt.

Vervolgens speelt de vraag in hoeverre een accountant bij een opdracht tot het samenstellen van een jaarrekening (NV COS 4410) gehouden is nader onderzoek te doen naar de juistheid van de in de jaarrekening te verwerken gegevens.³ Deze bijdrage is geschreven begin augustus 2012; met ontwikkelingen na 31 juli 2012 is geen rekening gehouden.

De casus

Ik geef de feiten sterk gecondenseerd weer. Daarbij geldt dat uit de uitspraak soms niet helemaal duidelijk is wat er nu precies (wanneer) is gebeurd.

De accountant in kwestie is samen met een Drs. C (kenmerkend geen accountant) vennoot in een VOF.⁴ Drs. C is in 2003 als adviseur van de kopers betrokken bij de aankoop van een hotelonderneming, bestaand in onroerend goed, inventaris en goodwill. In het voorlopig koopcontract en de akte van levering wordt de koopprijs over deze activa verdeeld op een wijze die, dat is althans het standpunt van het OM, afwijkt van de werkelijke verhou-

dingen. Het onroerend goed zou daarbij te laag en de in-

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

1. De Accountantskamer laat zich over de (on)juistheid van de waardering niet uit. Kennelijk loopt (of liep) er ook een strafzaak tegen de cliënten van de accountant, waarbij de accountant zelf op enig moment ook als verdachte is aangemerkt. De status of uitkomst van de strafzaak zijn mij niet bekend.
2. Ik breng in herinnering dat een tuchtklacht binnen drie jaar na het moment dat de klager vermoedt (of moet vermoeden) dat sprake is van laakbaar handelen en in ieder geval binnen zes jaar na de verweten gedraging moet zijn ingediend. Art. 22 lid 1 Wtra luidt (voor zover hier van belang): *'Een ieder kan bij een vermoeden van handelen of nalaten: (. . .) binnen drie jaar na de constatering van het handelen of nalaten door middel van een klaagschrift een klacht indienen bij de accountantskamer. De accountantskamer neemt de klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indienen van de klacht een periode van zes jaar is verstreken.'*
3. Tot 1 januari 2007 gold ter zake RAC 4410, daarna (NV) COS 4410. Voor 2007 gold het gedragsrecht van de GBR, thans geldt de VGC.
4. De precieze vorm van de samenwerking is mij niet helder. Zo lijken er twee VOF's te zijn maar in de geanonimiseerde uitspraak lijkt wat informatie te zijn weggevallen (r.o. 2.1). Binnen welke entiteit de werkzaamheden worden verricht is niet vermeld.

ventaris en goodwill zouden te hoog zijn gewaardeerd.⁵ Drs. C vervaardigt de jaarrekeningen 2003 – 2007 van de onderneming, waarbij de waardes voor de genoemde activa worden verwerkt conform de overeenkomst en leveringsakte. De accountant geeft daar steeds samenstellingsverklaringen bij af.⁶

De Belastingdienst stelt een onderzoek in.⁷

Op 20 augustus 2008 wordt de zaak jegens de kopers geselecteerd als mogelijke strafzaak (r.o. 2.9). De uitspraak zal hier doelen op het zogenaamde “selectieoverleg” dat plaatsvindt tussen Belastingdienst en FIOD.⁸ In september 2008 neemt het OM het besluit tot vervolging van kopers. Dit moet zijn in (vervolg op) het “tripartite overleg” tussen Belastingdienst, FIOD en OM.⁹ In het tripartite overleg wordt besloten of tot vervolging zal worden overgegaan; in beginsel committeert het OM zich daarbij de zaak “op zitting” te brengen.

Op 9 december 2008 wordt Drs. C. als getuige gehoord. Normaliter zal dat verhoor door ambtenaren van de FIOD zijn gedaan.¹⁰ Uit het proces verbaal van het verhoor van Drs. C blijkt dat ook de accountant vragen zijn gesteld (wanneer of in welke setting weet ik niet).¹¹

De accountant is op 23 april 2009 als verdachte gehoord, naar ik aanneem door de FIOD. Ergens voorafgaand aan dat verhoor moet door het OM besloten zijn dat ook de accountant in aanmerking kwam voor strafrechtelijke vervolging. Op 1 oktober 2011 is het eindproces-verbaal opgemaakt (dat moet door de FIOD zijn gedaan).

De klacht bij de Accountantskamer is door het OM ingediend op 2 november 2011.¹²

De ontvankelijkheid van het OM

Ten aanzien van de samenstellingsverklaring bij de jaarrekening 2003 doet de accountant een beroep op de zes jaarstermijn van art. 22 Wtra. Dat beroep wordt gehonoreerd.¹³ De poging van het OM die zes jaarstermijn op te rekken door te stellen dat sprake is van een “voortdurende overtreding van de regels” heeft geen basis in wet of jurisprudentie en wordt terecht afgeserveerd (r.o. 4.2.3). Ook het spiegelbeeldige argument van de accountant sneuvelt. Hij voert aan dat de fout effectief in 2004 - meer dan zes jaar voor indiening van de klacht - is gemaakt en dat de verklaringen van de daarop volgende jaren slechts een vorm van voortduren van die oorspronkelijke fout zijn. Voor een bespreking van dat argument verwijs ik naar een eerdere noot.¹⁴ De Accountantskamer overweegt dat voor iedere verklaring een nieuwe afweging moet worden gemaakt en dat dus steeds sprake is van een nieuwe gedraging.

Interessant in deze casus is dat duidelijk is dat de Belastingdienst al meer dan drie jaar voor indienen van de klacht een onderzoek is gestart (kennelijk is bedoeld op de controle in 2006, die zal zijn uitgevoerd door de verantwoordelijk inspecteur van de Belastingdienst). Indien – en dat is bijna onvermijdelijk – de inspecteur toen heeft geconstateerd dat de in de jaarrekeningen verwerkte waarde voor (bijvoorbeeld) de inventaris belangrijk afweek van de (in de ogen van de inspecteur) werkelijke waarde, dan zal ergens tijdens die controle een vermoeden van verwijtbaar handelen van de accountant zijn ontstaan. Het is inmiddels vaste jurisprudentie van de Accountantskamer dat de termijn van drie jaar begint met een (objectieve) vermoeden en dat de klager binnen die termijn zo nodig (aanvullend) onderzoek kan doen.¹⁵ Voor de inspecteur ving dan op dat moment de termijn van drie jaar voor het indienen van een klacht aan.¹⁶

De vraag is dan of dat vermoeden van de Belastingdienst aan het OM kan worden tegen geworpen. De Accountantskamer vindt dat te ver gaan. Ik ben het daar mee eens. Louter het feit dat de inspecteur en het OM beiden in dienst van het rijk staan is daartoe onvoldoende. De vraag die dan rijst is wanneer voor het OM de driejaarstermijn begon. Onjuist is in ieder geval het standpunt van het OM, dat verwijst naar het afronden van het feitenonderzoek althans het afronden van het horen van de betrokken accountant als startpunt van de driejaarstermijn.¹⁷ Dat standpunt is strijdig met de hierboven genoemde jurisprudentie van de Accountants-

5. Wellicht dat het onderzoek van het OM zich mede toespitst op het ontwijken van overdrachtsbelasting bij het leveren van het pand.
6. De samenstellingsopdracht wordt als volgt gedefinieerd in de NV COS (begrippenlijst): ‘*Samenstellingsopdracht – Een opdracht waarbij de accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, en niet vanwege zijn controledeskundigheid, om financiële informatie te verzamelen, te verwerken, te rubriceren en samen te vatten.*’ Ik ga hieronder nader op het karakter van de werkzaamheden bij een samenstellingsopdracht in.
7. Ik begrijp uit de uitspraak dat er in februari/maart 2006 een controle is geweest (zie r.o. 2.8)
8. Aan het selectieoverleg gaat aanmelding door de Belastingdienst vooraf. Destijds golden de ATV (Aanmeldings, transactie en vervolgingsrichtlijnen) van 1 januari 2006, Staatscourant 20 december 2005 nr. 247/pag. 28. Sinds 1 juli 2011 gelden de AAFD (‘Aanmeldings- transactie en vervolgingsrichtlijnen van fiscale delicten, douane- en toelagendelicten’). Staatscourant 2011 nr. 11782. Overigens begrijp ik dat het in de praktijk regelmatig voorkomt dat ook het OM in dit stadium al informeel wordt betrokken.
9. Zie de in de vorige voetnoot genoemde regelingen en ‘mr. drs. P. de With, *‘Wanneer wordt een fiscale discussie een strafrechtelijk probleem? De Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten nader beschouwd’* in prof. mr. G. de Bont e.a. red. *‘Fiscaal Strafrecht, enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap’*, Amsterdam 2011.
10. Voorheen de FIOD-ECD.
11. Vergelijk r.o. 4.2.5.
12. De klacht is gedateerd 27 oktober 2011, maar binnengekomen op 2 november 2011. Die laatste datum is bepalend.
13. Art. 22 lid 1 Wtra bepaalt dat een klacht ingediend meer dan 6 jaar na het verweten handelen of nalaten niet in behandeling wordt genomen. Het gaat om een absolute termijn die niet afhankelijk is van het moment van bekend worden van de verweten gedraging.
14. Zie mijn noot bij Accountantskamer 24 juni 2011, LJN YH0181 *‘De driejaarstermijn voor het indienen van een tuchtklacht’*, TvJ 2012, nr. 2/3, pagina 75 onder de kop *‘zich herhalende fouten’*.
15. Art. 22 lid 1 Wtra. Voor een overzicht van jurisprudentie op dit gebied en de door de Accountantskamer aangelegde criterium voor aanvang van de drie jaarstermijn, een geobjectiverd vermoeden (dus een vermoeden of een behoren te vermoeden) van tuchtrechtelijk laakbaar handelen, zie mijn hierboven aangehaalde noot in TvJ 2012, nr. 2/3.
16. De Belastingdienst zou in casu naar moet worden aangenomen tegen een niet ontvankelijk verklaring zijn aangelopen.
17. Zie het verweer tegen het beroep op de driejaarstermijn zoals weergegeven in nummer 4.2.4 van de uitspraak.

tantskamer. De Accountantskamer verwerpt het verweer van het OM dan ook - impliciet - door aan te sluiten bij het FIOD verhoor van Drs. C op 9 december 2008 (r.o. 4.2.5). Begrijp ik het goed dan beschikten op die 9 december 2008 ambtenaren "ressortierend onder klager" (bedoeld zal zijn de FIOD) over een geobjectieerd vermoeden, kennelijk als gevolg van het toen gehouden verhoor van Drs. C.¹⁸ De FIOD is formeel onderdeel van de Belastingdienst maar "ressorteert" inderdaad vanaf het moment dat het strafrechtelijk onderzoek begint onder het OM. De FIOD was voorafgaand aan dat onderzoek al betrokken bij de selectie van de zaak zoals die op 20 augustus 2008 kennelijk heeft plaatsgevonden.¹⁹ Vaak is het OM bij die selectie al geïnformeerd en betrokken (zij het niet officieel); of dat zich hier heeft voorgedaan overzie ik niet. Vast staat wel dat in ieder geval vanaf het hierboven genoemde tripartite overleg in september 2008 het OM geïnformeerd en betrokken is geweest. Er moet voor dat tripartite overleg door de FIOD een beschrijving van de casus zijn opgesteld met een overzicht van nog te verrichten onderzoek.²⁰ De OM beschikte toen over een goed beeld van de feiten en moet een redelijk vermoeden hebben gehad dat sprake was van strafbare feiten aan de zijde van de kopers.²¹ In het tripartite overleg is besloten tot vervolging over te gaan. In ieder geval vanaf dat moment werkte de FIOD onder verantwoordelijkheid van, en rapporteerde aan, het OM.²² Het was ook een FIOD ambtenaar die het OM ter zitting vertegenwoordigde. De Accountantskamer gaat er dus terecht van uit voor het OM de driejaarstermijn gaat lopen met de kennis van de FIOD (nadat het OM betrokken is geraakt).

De datum van 9 december 2008, het verhoor van Drs. C door de FIOD, is voor het OM net aan de veilige kant van de drie jaar; een paar weken eerder (voor 2 november 2008) en het OM zou niet ontvankelijk zijn geweest. Dat steekt in deze zaak wel enigszins. Vast staat immers dat het OM uiterlijk in september 2008 al betrokken was bij deze zaak. Het OM heeft toen, in het tripartite overleg, moeten vaststellen dat een redelijke vermoeden van strafbare feiten bestond. De accountant had dan ook een punt toen hij aanvoerde dat het OM voor het verhoor van Drs. C op 9 december 2008 al bij de zaak betrokken moet zijn geweest.²³ De Accountantskamer overweegt dat niet gebleken is dat het OM toen al over informatie beschikte waaruit (een vermoeden van) nalaten van de accountant naar voren kwam. Op zich is dat mogelijk. Het onderzoek richtte zich aanvankelijk op de kopers, niet op de accountant. Anderzijds is het zeer wel denkbaar dat de samenstellingsverklaringen van de accountant, in combinatie met de (vermeende) te lage waardering van activa (bijvoorbeeld) al in september 2008, ten tijde van het tripartite overleg, tot een (objectieverbaar) vermoeden bij het OM leidde.

Wat het OM in de periode voorafgaand aan 2 november 2008 aan informatie had is in deze zaak niet boven water gekomen.²⁴ De Accountantskamer legt de gevolgen daarvan effectief neer bij de accountant ("is niet gebleken dat" r.o. 4.2.5). Nu is het juist dat degene die zich op de driejaarstermijn wil beroepen zijn standpunt moet onderbouwen en zo nodig aannemelijk maken. Het kan zijn - ik kan dat niet beoordelen - dat de Accountantskamer dat in dit specifieke geval zo laat omdat de accountant ter zake te weinig heeft aangevoerd.²⁵ Wel zou ik menen dat in voorkomende gevallen de klager (hier het OM) openheid van zaken moet geven, zeker als er vrij duidelijke indicaties zijn dat het OM moge-

lijk meer dan drie jaar voor het indienen van de klacht over informatie beschikte die moet leiden tot het vaststellen van een (objectieverbaar) vermoeden. Het betreft bovendien informatie die zich vrij nadrukkelijk (uitsluitend) in de sfeer van de klager bevindt. Hoewel men bij een overheidsinstantie als het OM wellicht transparantie zou verwachten komt daar in de praktijk helaas niet veel van terecht. De tuchtrechter hoeft dan niet te aarzelen om in het kader van de waarheidsvinding die transparantie af te dwingen.²⁶

In hoeverre moet de accountant verstrekte informatie verifiëren bij een opdracht tot het samenstellen van een jaarrekening (NV COS 4410)

De discussie gaat als gezegd over de vraag of de accountant, die een samenstellingsopdracht had, mocht afgaan op de waardes van het onroerend goed en de inventaris zoals opgenomen in het voorlopig koopcontract en de notariële akte. De opdracht tot het samenstellen van een jaarrekening houdt in dat een accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, dus van het verwerken en rubriceren van financiële informatie²⁷. Aan de

18. De uitspraak heeft het daarbij overigens over 'kennis' van tuchtrechtelijk laakbaar handelen, niet over een objectieverbaar vermoeden (r.o. 4.2.5). Het criterium is als gezegd of van een objectieverbaar vermoeden sprake was. Het zal hier een onbedoelde formuleringkwestie zijn. Ik lees in ieder geval geen koerswijziging van de Accountantskamer in deze uitspraak.
19. Die selectie vindt plaats in overleg tussen de FIOD en andere ambtenaren van de Belastingdienst. Het gaat om een eerste schifting van mogelijk voor vervolging in aanmerking komende zaken. Geselecteerde zaken worden besproken in het tripartite overleg.
20. Deze stukken zijn geen onderdeel van het strafdossier en voor de (advocaten van) verdachten normaliter niet beschikbaar.
21. Zonder dat redelijke vermoeden wordt niet tot vervolging over gegaan. Ik merk op dat voor een redelijk vermoeden van strafbare feiten de lat significant hoger ligt dan voor een vermoeden van tuchtrechtelijk laakbaar handelen.
22. Er vindt dan een soort sfeerovergang plaats, waarbij de FIOD betrokken blijft, maar niet meer zozeer als onderdeel van de Belastingdienst, maar als opsporingsdienst onder verantwoordelijkheid van het OM.
23. Zie de weergave van het verweer van de accountant in r.o. 4.2.4 van de uitspraak.
24. De FIOD legt veel vast in zogenaamde ambtshandelingen, dus aangenomen moet worden dat dergelijke informatie in echt dossier van de FIOD waarschijnlijk aanwezig was.
25. Ik overzie bijvoorbeeld niet of de accountant (die ook als verdachte is aangemerkt) zijn mogelijkheden om stukken uit het strafdossier te verkrijgen heeft benut.
26. De Accountantskamer kan het overleggen van stukken weliswaar niet afdwingen, maar wel om stukken vragen. Wordt een dergelijk verzoek genegeerd dan zal dat vermoedelijk consequenties hebben voor de proceskansen van de betrokken partij.
27. Vergelijk het citaat uit de begrippenlijst van de NV COS in noot 7 hierboven.

samenstellingsopdracht is (thans) standaard NV COS 4410 ("de Standaard") gewijd.²⁸

Samenstellingsopdrachten wijken belangrijk af van opdrachten tot het beoordelen of controleren van jaarrekeningen. Dergelijke opdrachten zijn er op gericht dat de accountant de juistheid van de verantwoording nagaat.²⁹ Bij het samenstellen van een jaarrekening wordt dat niet van de accountant verwacht. De Standaard bepaalt uitdrukkelijk dat de accountant geen navraag doet naar de betrouwbaarheid van de verkregen informatie, dat hij ontvangen informatie en toelichtingen niet verifieert, en zich niet verdiept in de maatregelen van interne beheersing. Zie het art. 13 van de Standaard waar de Accountantskamer naar verwijst.

Samenstellingsopdrachten leiden in de praktijk in zoverre tot problemen dat naderhand vaak toch betoogd wordt dat de accountant nader onderzoek had behoren te doen en niet had mogen afgaan op de verstrekte informatie. Daarbij is het dan (ook voor de rechter) zaak te waken voor de verleiding om achteraf, als informatie wel beschikbaar is gekomen, te oordelen dat de accountant toch (bijvoorbeeld) navraag of nader onderzoek had moeten doen. De Accountantskamer laat zich tot een dergelijk oordeel niet verleiden.³⁰ De accountant mocht in beginsel uitgaan van de waarden zoals die waren opgenomen in de hem verstrekte voorlopige koopovereenkomst en notariële akte (r.o. 4.6).

Dat het hier toch misgaat voor de accountant komt omdat hij niet heeft bestreden te hebben beschikt over documenten waaruit significant andere waardes bleken. Art. 14 van de Standaard luidt dat indien aangeleverde gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn de accountant alsnog nader onderzoek moet instellen of nadere informatie moet vragen.³¹ Van dergelijk nader onderzoek blijkt in casu niet. De Accountantskamer verwijt de accountant zulks. Dat lijkt mij juist. De accountant beschikte kennelijk over stukken met sterk afwijkende waardes; die kon hij niet naast zich leggen (ongeacht de vraag wat een nader onderzoek zou hebben opgeleverd). Ook wordt de accountant verweten niet te hebben vastgelegd waarom hij uit is gegaan van de hem opgegeven waardes (in het licht van de beschikbare afwijkende informatie). Dat sluit aan bij art. 10 van de Standaard (dossierforming).

De accountant krijgt de (lichte) maatregel van waarschuwing opgelegd. Officieel beleid is het geloof ik niet, maar het is wel de bestendige gedragslijn van de tuchtrechter deze maatregel te hanteren als het gaat om samenstellingsopdrachten (in geval van accountantscontrole volgt bij verwijten van enig gewicht al snel de zwaardere berisping).³² Tenslotte stel ik mij de vraag waarom het OM hier een tuchtklacht indient. Het gaat om een samenstellingsopdracht, niet om een (wettelijke) controle. Het oordeel van de Accountantskamer is genuanceerd en uit de uitspraak blijkt me ook niet van betrokkenheid van de accountant bij ernstige malversaties. Je zou niet verwachten dat het OM een tuchtklacht indient steeds wanneer er kritiek mogelijk is op een door een accountant samengestelde jaarrekening. Anderzijds zie ik dat de accountant op enig moment als verdachte is aangemerkt. Het kan zijn dat het OM geen kans zag op vervolging en dus heeft gekozen voor een tuchtklacht (er zal aanzienlijk sneller sprake zijn van tuchtrechtelijk laakbaar dan van strafrechtelijk verwijtbaar handelen). Wellicht heeft het OM wel gedacht dat een tuchtrechtelijke veroordeling de kans op een veroordeling in de strafzaak verhoogt. Dat zou overigens een misrekening zijn, niet alleen omdat het oor-

deel van de Accountantskamer hier als gezegd geen grond biedt voor het oordeel dat er in strafrechtelijke zin laakbaar zou zijn gehandeld, maar bijvoorbeeld ook omdat een uitspraak van de tuchtrechter in de strafzaak natuurlijk niet kan bijdragen aan het bewijs.³³ Het kan tenslotte ook zijn dat het OM nog bezig was met die bewijsgaring. De accountant die zich nog in een strafrechtelijk traject bevindt past wat dat betreft een caveat; wat de accountant bij de tuchtrechter ter zitting verklaart kan bij de strafrechter wel tot bewijs dienen.³⁴

-
28. Tot 1 januari 2007 was het een richtlijn uit de RAC, ook met het nummer 4410 (editie 2005) respectievelijk 930 (editie 2002). De tekst van de richtlijn is sinds 1996 in ieder geval voor de hier aangehaalde artikelen 13 en 14 ongewijzigd.
 29. Op het verschil tussen controle en beoordeling en de daarbij te verstrekken mate van zekerheid ga ik hier niet in.
 30. Gegeven de weergave van het standpunt van het OM in r.o. 4.5 heeft de klager dat wel geprobeerd.
 31. Indien hij vervolgens onjuistheden van materieel belang ontdekt moet er een aanpassing gedaan in de jaarrekening, bij gebreke waarvan de accountants zijn opdracht terug geeft en er dus geen samenstellingsverklaring volgt, art. 16.
 32. Zie een eerdere bijdrage: 'Accountantstuchtrecht, een overzicht van de stand van zaken onder de nieuwe wet en enkele beschouwingen', TvJ 2009, nr. 6, pagina 150 onder de kop 'uitspraak en sancties'.
 33. De drempel voor het leveren van bewijs is in het tuchtrecht zeer veel lager dan in het strafrecht. De strafrechter kan dus niets met de vaststelling van de feiten door de tuchtrechter. In het strafrecht moet bovendien (voorwaardelijk) opzet worden bewezen, in het tuchtrecht niet. Bovendien is het overtreden van NV COS 4400 (gelukkig) niet met strafrechtelijke sancties bedreigd.
 34. De FIOD plaatst in voorkomende gevallen een ambtenaar op de publieke tribune om op ambtseed een proces-verbaal van de zitting op te nemen, dat bij de strafrechter dan tot bewijs dient.