

Meldplicht accountant aan de algemene vergadering bij een tuchtklacht?

Noot bij uitspraak Accountantskamer 2 september 2016 (ECLI:TACAKN:2016:89)

mr. drs. J.F. Garvelink en A. Dieleman RA¹

Een accountant stelt een jaarrekening op en voorziet deze van een beoordelingsverklaring. Daarover wordt een klacht ingediend bij de Accountantskamer. De klager (één van de aandeelhouders) stuurt aan alle aandeelhouders van de cliënt een kopie van de klacht. Nadien legt de accountant dezelfde jaarrekening opnieuw voor aan de algemene vergadering.² Hij geeft daarbij zelf niet (nogmaals) aan dat er een klacht is ingediend. De vraag is of dat in tuchtrechtelijke zin laakbaar is (en zo ja waarom).³

1. Melden

Accountants hebben in beginsel een geheimhoudingsverplichting op grond van art. 16 VGBA.⁴ Die is niet absoluut; soms hebben accountants de verplichting zaken te melden. Dat kan variëren van verplichtingen zaken te melden aan toezichthouders (bijvoorbeeld bij financiële instellingen), meldplichten aan andere autoriteiten (Wwft-meldingen, fraude in het Wta-domein) en tot meer algemeen een verplichting om bijvoorbeeld organen van de vennootschap op te hoogte te brengen van ontdekte misstanden. Of er ooit een volledige inventarisatie is gemaakt overzien wij niet.⁵ Wij hebben de indruk dat het aantal verplichtingen toeneemt, bijvoorbeeld als gevolg van de – soms ongemakkelijke – neiging van de overheid om opsporingstaken uit te besteden.

Wij maken twee opmerkingen van algemene aard over dit soort meldplichten:

- het doel van een meldplicht is dat niet-bekende informatie, die anders mogelijk verborgen zou blijven, aan de relevante autoriteit of het relevante orgaan bekend wordt (zodat daarnaar kan worden gehandeld). De keerzijde daarvan is – althans in onze ogen – dat je in principe niet hoeft te melden wat al bekend is.⁶ Melden is geen doel op zich; en
- omdat de accountant in beginsel gehouden is tot vertrouwelijkheid, moet het duidelijk zijn dat er in een specifiek geval toch een verplichting bestaat. Een meldplicht is iets anders dan een waarschuwingsplicht.⁷

2. Melden tuchtklachten

De wet kent twee verplichtingen tot het melden van tuchtklachten:

- art. 30 Wta verplicht de accountant bij wettelijke controles de controlecliënt te melden dat er een tuchtklacht tegen hem is ingediend. Deze verplichting geldt hier niet want het gaat niet om een controle in het Wta-domein; en

1. Jan Garvelink is advocaat te Amsterdam en vaste medewerker van dit tijdschrift. Anton Dieleman is directeur vaktechniek bij Mazars Accountants, tevens vaste medewerker van dit tijdschrift.

2. Zie hieronder onze opmerking over de opvallende woordkeuze in de uitspraak.

3. De uitspraak ziet ook op andere vraagstukken, zoals die van ontvankelijkheid van de klacht. Die behandelen wij niet in deze noot.

4. Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.

5. De AFM heeft een lijst die ziet op accountantsorganisaties: <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/wijzigen-meldingen/verplichte-meldingen>. Zie voor meldplichten voor accountants van betaalinstanties de website van DNB.

6. Wat al bekend is hoeft natuurlijk niet meer gemeld; het gaat niet om het doen van de melding, maar om het effect daarvan.

7. Dat is een ander onderwerp dat wij hier niet bestrijken. Vergelijk bijvoorbeeld CBb 25 februari 2016, ECLI:NL:CBB:2016:36 (*Vestia*) over het al dan niet bestaan van een dergelijke verplichting.

- art. 26 NVAK-ass⁸ legt aan het kantoor de verplichting op er op toe te zien dat bij assurance-opdrachten de accountant aan de assurance-cliënt meldt dat er een tuchtklacht is ingediend. Deze verplichting geldt hier, want een beoordelingsverklaring is een assurance-opdracht, maar de verplichting drukt op het kantoor, niet de individuele accountant.⁹ Of deze melding is gedaan vertelt de uitspraak niet: wij treffen ook geen verwijzing naar dit voorschrift aan. Evenmin blijkt uit de gepubliceerde uitspraak dat de Accountantskamer aan deze bepaling aandacht heeft besteed.

In beide gevallen geldt dat als de cliënt al weet van de klacht de meldplicht in onze ogen vervalt.¹⁰

Er is voor zover wij overzien geen regel die het heeft over het melden aan de algemene vergadering (al kan dat onder omstandigheden wel geïndiceerd zijn: zie hieronder).

3. De casus

Deze zaak is zo te zien het uitvloeisel van een jarenlang juridisch gevecht, dat in ieder geval is uitgevochten bij de Ondernemingskamer (twee keer), de civiele rechter en ook al eerder bij de Accountantskamer.¹¹ Wij verwijzen voor een beschrijving van die strijd en de eerdere procedure bij de Accountantskamer naar een recente bijdrage van één van de auteurs.¹²

De beschrijving van de casus in de uitspraak is nogal summier¹³ en roept wat vragen op (zo maakt de accountant de jaarrekening niet op, dat is de verantwoordelijkheid van het bestuur). De rol van het bestuur (dat de jaarrekening voorlegt aan de algemene vergadering) blijft ook wat onderbelicht. Niettemin begrijpen wij dat:

- er in augustus 2014 door het bestuur een jaarrekening aan de algemene vergadering is voorgelegd.¹⁴ Deze is kennelijk opgesteld door de

accountant en door hem van een beoordelingsverklaring voorzien;¹⁵

- er in maart 2015 een algemene vergadering is gehouden;¹⁶
- de klager, een minderheidsaandeelhouder, daarna een klacht ten aanzien van die jaarrekening heeft ingediend bij de Accountantskamer;
- die klager dat aan zijn medeaandeelhouders heeft gemeld onder toezending van een kopie van het klaagschrift;
- er een behandeling van de klacht bij de Accountantskamer heeft plaatsgevonden (maar nog geen uitspraak);
- het bestuur nadien, in december 2015, de jaarrekening met beoordelingsverklaring nogmaals en ongewijzigd aan de algemene vergadering heeft voorgelegd. De algemene vergadering heeft daarbij de jaarrekening vastgesteld; en¹⁷
- in februari 2016 de Accountantskamer beslist heeft op de klacht. De accountant treft daarbij kritiek want hij krijgt een berisping opgelegd.

De oorspronkelijke klager dient daarop een tweede klacht in. Daar gaat deze zaak over. Deze tweede klacht houdt in dat de accountant heeft toegelaten dat de jaarrekening op de algemene vergadering in december 2015 is 'ingebracht' en dat de accountant daarbij niet zelf aan de algemene vergadering heeft gemeld dat er een tuchtklacht tegen hem liep.

Kennelijk herhaalt de klager daarbij ook weer zijn inhoudelijke bezwaren tegen de jaarrekening, maar daarin wordt hij (in onze ogen terecht) niet ontvankelijk verklaard (ne bis in idem; r.o. 4.5.1). De Accountantskamer had zich daar immers al over uitgesproken.

Wel oordeelt de Accountantskamer dat de accountant door niet aan de algemene vergadering te melden dat er een tuchtklacht loopt over die jaarrekening, tuchtrechtelijk laakbaar heeft gehandeld. De Accountantskamer doet dat onder verwijzing naar het beginsel van integriteit, en de uitwerking daarvan in art. 9 VGBA. Dat artikel luidt:

'1. Indien de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:

a. neemt hij een maatregel gericht op het wegemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of

b. voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.

2. Indien de maatregel of mededeling, bedoeld in het eerste lid, niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie.'

8. Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten.

9. Schending van deze norm zou onder de VGBA ook geen schending van de integriteit, maar van het beginsel van professionaliteit en zorgvuldigheid opleveren. In beginsel zou het ook geen schending voor de individuele accountant opleveren, maar mogelijk uiteindelijk voor de beleidsbepaler die verantwoordelijk is voor een kwaliteitsbeheersingsstelsel in overeenstemming met de NVAK-ass. In deze casus was de accountant overigens kennelijk ook de beleidsbepaler.

10. De klager is bijvoorbeeld vaak de cliënt zelf: dan slaat melden nergens op.

11. Accountantskamer 19 februari 2016, ECLI:TACAKN:2016:15.

12. A. Dieleman RA, 'Partiële' vaststelling jaarrekening – complexe situatie voor de controleverklaring', *TvJ* 2016, nr. 2, p. 41 en verder.

13. De uitspraak van 19 februari 2016 bevat meer details.

14. Het gaat om de jaarrekening 2001 (!) waar kennelijk ook al bij de Ondernemingskamer is geprocedeerd. Deze voorgeschiedenis speelt hier kennelijk evenwel geen rol meer want die komt niet terug in de beslissing.

15. Dus geen controleverklaring; een beoordelingsverklaring is minder zwaar.

16. Wat daar is beslist (of niet) vertelt de uitspraak niet.

17. Of de accountant daarbij betrokken was is niet helemaal helder, maar gegeven de tekst van de beslissing in r.o. 4.5.2 lijkt de accountant daarbij te zijn geweest.

Aan de accountant wordt een berisping opgelegd.¹⁸ Die beslissing roept wat vragen op:

1. is er een verplichting voor de accountant aan de algemene vergadering te melden dat er een klacht tegen hem is ingediend?
2. is die plicht er ook als de algemene vergadering dat al weet?
3. moet een accountant verhinderen dat als er een klacht tegen hem is ingediend een stuk waaraan zijn naam is verbonden in een algemene vergadering wordt ingebracht?
4. is het feit dat er nog geen uitspraak van de Accountantskamer op de klacht was relevant?
5. als er geen meldplicht was tijdens de algemene vergadering, ontstaat die dan alsnog met de uitspraak?

4. Bespreking casus

Wij bespreken die vragen hieronder kort, soms concreet met betrekking tot deze casus, soms in wat meer algemene zin.

Er is, als gezegd, geen algemene verplichting ingediende tuchtklachten aan de algemene vergadering te melden. Dat is ook niet vreemd; in beginsel communiceert de accountant voor zover er een meldingsplicht bestaat met het bestuur.

De vraag is dan of in specifieke omstandigheden de meldplicht jegens de algemene vergadering toch ontstaat.¹⁹ Dat is in specifieke gevallen wel denkbaar en zal van geval tot geval bekeken moeten worden. Van belang zal zijn of het gaat om informatie die relevant is voor de algemene vergadering, dus bijvoorbeeld aan de jaarrekening raakt, of aan de vraag of de accountant überhaupt nog kan functioneren.²⁰ Wij komen daar hieronder op terug.

Als er omstandigheden zijn die nopen tot het informeren van de algemene vergadering ligt het voor de hand dat het bestuur dat doet. Normaliter zou dat eerst geprobeerd moeten worden; weigert het bestuur dan kan de accountant zich rechtstreeks tot de vergadering wenden.²¹

Met betrekking tot het al dan niet informeren van een algemene vergadering naar aanleiding van

een ingediende tuchtklacht betreffende de aan de vergadering voorliggende jaarrekening, kunnen de volgende algemene lijnen worden getrokken. De algemene vergadering moet de jaarrekening vaststellen en steunt daarbij mede op de door de accountant afgegeven verklaring. De vergadering zal het dus willen weten als er een klacht ligt die aan die verklaring of de jaarrekening raakt. Als het geen inhoudelijke klacht is, de klacht ziet op iets van niet materiële omvang of als het een evident onjuiste klacht is kan dat anders liggen. Ook de timing is relevant. Als de klacht volgt op de vergadering en de jaarrekening al is vastgesteld, zal eerder kunnen worden volstaan met het informeren van het bestuur.²² We benadrukken dat iedere casus zijn eigen specifieke afweging vraagt (en eventuele maatregelen vereist).

Als een tuchtklacht wordt ingediend (of andere procedure is aangevangen) dient de accountant te beoordelen of sprake is van een bedreiging als gevolg van intimidatie die om maatregelen vraagt. De accountant wordt immers door de tuchtklacht of procedure door feitelijke of vermeende druk mogelijk afgehouden van objectief handelen. Zonder volledig te zijn kunnen de volgende situaties worden onderscheiden:²³

- als de klacht niet tot een bedreiging van enige betekenis leidt, is een maatregel niet aan de orde. Het informeren van de cliënt evenmin. De VGBA schrijft in dergelijke situaties niet voor om de overwegingen vast te leggen. Dat lijkt ons – gegeven de aard van de bedreiging – evenwel wel verstandig. Achterliggende reden voor deze aanbeveling is dat achteraf kan blijken dat toch sprake was van een bedreiging. De accountant zal dan kunnen laten zien dat zijn initiële inschatting correct was;
- als wel sprake is van een bedreiging dient de accountant – naast het treffen van inhoudelijke maatregelen voor het continueren van de opdracht – het bestuur te vragen om de algemene vergadering te informeren. De vergadering heeft – gezien ook haar taak de jaarrekening vast te stellen – namelijk recht op dergelijke informatie. Als de opdracht vervolgens wordt gecontinueerd en afgerond dient de accountant er van overtuigd te zijn dat het bestuur de algemene vergadering heeft geïnformeerd²⁴. Heeft

18. Het gaat om een berisping, maar die rust niet alleen op deze beslissing, maar de schending van het integriteitsbeginsel lijkt daarbij wel doorslaggevend te zijn (r.o. 4.10).

19. We hebben het hier over ene tuchtklacht maar voor een civiele procedure zal veelal hetzelfde gelden.

20. Heel veel klachten zien op zaken die niet rechtstreeks relevant zijn voor de algemene vergadering; dan ontstaat er vanzelfsprekend normaliter ook geen meldplicht.

21. De Accountantskamer volgt die route zelf ook, bijvoorbeeld in het geval van de accountant die er achter komt dat een aangifte niet juist is. Hij moet dan eerst de klant in staat stellen de fiscus te informeren; weigert de klant dan staat de geheimhoudingsplicht van de accountant niet aan rechtstreeks melden aan de fiscus in de weg. Zie bijvoorbeeld de uitspraak van 23 januari 2015, 13/2415 Wtra AK r.o. 4.6.4.2.

22. Zoals voorzien in de hierboven aangehaalde regelgeving. In beginsel is de accountant er niet om te treden in of toe te zien op de communicatie tussen het bestuur en de aandeelhouders.

23. We hebben het nog steeds over klachten die raken aan de belangen van de algemene vergadering.

24. Wordt de opdracht niet gecontinueerd omdat de bedreiging niet door een maatregel tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht (en leidt de opdracht niet tot een rapportage van de accountant) dan zal de accountant niet in verband worden gebracht met informatie die om aanvullende communicatie vraagt. Toch kan het naar onze mening, gegeven het optreden van de accountant in het algemeen belang, nodig zijn dat de accountant zich ervan overtuigt dat

- de accountant die zekerheid niet, dan dient hij zelf actie te ondernemen zodat de algemene vergadering op de hoogte wordt gebracht; en
- tot slot: als de tuchtklacht wordt ingediend door direct bij de cliënt betrokken partijen (bestuur, toezichthouder of aandeelhouder(s)) zal al snel sprake kunnen zijn van een bedreiging van zodanige omvang (intimidatie) dat de opdracht niet kan worden gecontinueerd (hetgeen op zich 'automatisch' leidt tot communicatie over de klacht).²⁵

De vraag of er een meldplicht is beantwoorden we echter in beginsel ontkennend als de algemene vergadering al weet van de klacht. Wat al bekend is, hoeft je niet te melden. Normaliter zal het bestuur die informatie als gezegd verstrekken, hier is de klacht kennelijk door een lid van de algemene vergadering, tevens de klager, toegezonden. Wij zien dan in principe geen verplichting dat nogmaals te melden.²⁶

Ook anderszins is de discussie wat vreemd. Een tuchtklacht tegen de accountant is geen in de jaarrekening op te nemen of toe te lichten post. Dat de klacht niet gemeld is roept dus *als zodanig* ook niet het gevaar in het leven dat de accountant geassocieerd wordt met een onjuiste verantwoording (zoals bedoeld in 9 VGBA). Dat gevaar ontstaat pas als de klacht *en* in materiële zin aan de jaarrekening zou raken,²⁷ *en* inhoudelijk gegrond zou zijn. Daarvoor zou de inhoud van het gemaakte verwijt op zijn merites gewogen moeten worden. Dat gebeurt niet in deze uitspraak; dat zou wel nodig zijn om een schending van art. 9 VGBA te onderzoeken en de uitspraak te motiveren.

De uitspraak van 19 februari 2016, waaruit kritiek volgt op het werk van de accountant, was bovendien nog niet gedaan en kon de accountant dus niet kennen. Was de uitspraak ten tijde van de vergadering al wel gedaan, dan had de accountant normaliter stappen moeten ondernemen. We hebben het dan overigens niet zozeer over melden aan de vergadering; het ligt eerder voor de hand dat dan de beoordelingsverklaring niet meer zou zijn uitgebracht of de opdracht zou zijn teruggegeven.

het bestuur de algemene vergadering hierover informeert. Veelal zal die daarvan – door het tussentijds beëindigen van de opdracht – 'automatisch' op de hoogte zijn.

- 25. Vergelijk art. 45 ViO: '*Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor in geval van een dreigende of aangespannen juridische procedure tussen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk en de verantwoordelijke partij.*' Overigens is dat een bepaling die door zijn nogal absolute formulering in de praktijk tot allerlei ongewenste neveneffecten leidt (klagers die even op de verklaring wachten met hun klacht).
- 26. Het is ook wel vreemd dat de klager die zijn medeaandeelhouders zelf heeft geïnformeerd daar over klaagt.
- 27. Veel klachten raken niet aan de verslaggeving als zodanig, en brengen dus ook niet met zich dat de accountant in verband kan worden gebracht met onjuiste informatie.

Meer in het algemeen zou je bij een inhoudelijk debat over de uitspraak niet snel aan art. 9 VGBA toekomen, omdat het dan eerder over de grondslag voor de verklaring zou gaan (zoals dat in de uitspraak van 19 februari 2016 is gebeurd). Art. 9 VGBA is met name bedoeld voor een situatie waarin de accountant, nadat zou zijn gebleken dat de jaarrekening niet deugde, geen stappen zou ondernemen om te voorkomen dat anderen zich ten onrechte op de door hem afgegeven verklaring zouden baseren. Dat wordt in voorkomende gevallen wel van de accountant verwacht.²⁸

Wij signaleren nog kort dat het feit dat er een klacht is ingediend vóór het afgeven van de verklaring de accountant normaliter noopt tot het beantwoorden van een aantal vragen. Denk aan de vraag of de opdracht kan worden afgemaakt, en zo ja welke maatregelen daarbij dan getroffen moeten worden. Ook mag verwacht worden dat bij inhoudelijk serieuze klachten de accountant de inhoud van de gemaakte verwijten betreft in zijn afwegingen voordat hij een verklaring afgeeft; als de klager een punt heeft kan de accountant dat niet negeren. Een en ander lijkt in casu niet aan de orde te zijn gesteld zodat wij niet weten hoe de accountant daarmee is omgegaan en de Accountantskamer daar ook niet op heeft beslist.

5. Conclusie

De Accountantskamer lijkt het gevoel te hebben gehad dat deze accountant te lang op de ingeslagen weg doorging terwijl er al een klacht tegen hem was ingediend. Het kan zijn dat de casus op dat punt ook echt aanleiding gaf voor de accountant om een heroverweging te maken of de opdracht mocht worden gecontinueerd. Dat leidt evenwel in onze ogen niet tot een schending van art. 9 VGBA, of in een verplichting te melden wat alle betrokkenen al weten. Wellicht trof de accountant een ander verwijt, maar niet het hem gemaakte.

-
- 28. De vraag is dan of (en wanneer) de accountant iets zou moeten doen, omdat niet iedere nieuw bekend geworden informatie natuurlijk noopt tot een dergelijke nogal ingrijpende stap. Een en ander gaat het bestek van deze noot te buiten.