

1 ACCOUNTANTS

L.A. van de Sandt en L. in 't Veld

1.1 INLEIDING

De doelstelling van vrijwel elk tuchtrecht en ook dat voor accountants is om 'het vertrouwen, dat in het maatschappelijk verkeer in het optreden van de beroepsgroep wordt gesteld, te versterken en te borgen'.¹ Daarbij richt het accountantstuchtrecht zich in het bijzonder op de handhaving van regels omtrent de uitoefening van het beroep van accountant en meer in het algemeen op het handhaven van de eer en goede naam van het accountantsberoep. Op basis van het tuchtrecht voor accountants kan elk (actief) handelen en (passief) nalaten van een accountant worden getoetst aan de wet- en regelgeving die van toepassing is op de betrokken accountant en, waar nodig, gesanctioneerd door het opleggen van maatregelen.

Het accountantstuchtrecht is thans geregeld in de Wet tuchrechtspraak accountants (Wtra). De invoering van (een groot deel van) de Wtra in 2009 vormde het sluitstuk van wijzigingen in wet- en regelgeving voor accountants die zijn ingezet met de inwerkingtreding van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), waarmee het toezicht op accountantsorganisaties door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) in 2006 werd geïntroduceerd.² Met de invoering van de Wtra werd het aanvankelijk privaat en vervolgens hybride karakter van het accountantstuchtrecht vervangen door volledig door de overheid ingestelde tuchrechtspraak met tuchtrechtcolleges bestaande uit een meerderheid van rechters.

In beginsel staat bij het accountantstuchtrecht, anders dan bijvoorbeeld bij het toezicht door de AFM op accountantsorganisaties op grond van de Wta, het handelen en nalaten van de individuele accountant centraal. Daarnaast wordt het accountantstuchtrecht gekenmerkt door de laagdrempeligheid vanwege het relatief lage bedrag dat een klager aan griffierecht is verschuldigd, de ruimhartige ontvankelijkheid van klagende partijen en

¹ Zie *Kamerstukken II* 2005/06, 30397, nr. 6, p. 3.

² Zie *Kamerstukken II* 2005/06, 30397, nr. 3, p. 1. Zie daarover nader E.V.A. Eijkelenboom & J.B.S. Hijink, *Bouwen aan vertrouwen. Evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta')*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014.

de (ver)ruim(d)e klachttermijnen.³ Het verloop van tuchtrechtelijke procedures tegen accountants wordt beheerst door daarop toegesneden procesrechtelijke regels; gedragingen van accountants worden getoetst aan de op de accountant van toepassing zijnde normen, grotendeels neergelegd en uitgewerkt in bij of krachtens de wet gestelde (beroeps)regels.

De indeling van dit hoofdstuk over accountantstuchtrecht is als volgt. Wij vangen aan met enkele algemene opmerkingen over (de ontwikkeling van) het accountantsberoep, de beroepsgroep en beroepsorganisatie en de op accountants van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Wij introduceren ook de accountantskamer en het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) als de colleges die zijn belast met het accountantstuchtrecht (par. 1.2). Vervolgens komt achtereenvolgens het formele tuchtrecht, ofwel het procesrecht bij accountantstuchtrechtelijke procedures (par. 1.3) en het materiële tuchtrecht (par. 1.4) aan bod. Ten slotte merken wij op dat wij ons in dit hoofdstuk beperken tot verwijzingen naar vaste rechtspraak op het terrein van het accountantstuchtrecht; voor een uitvoerigere bespreking van jurisprudentie op dat terrein verwijzen wij naar kronieken en annotaties die over het accountantstuchtrecht zijn verschenen.⁴

1.2 ALGEMEEN

Voordat wij onze verhandeling over de proces- en materieelrechtelijke aspecten van het accountantstuchtrecht aanvangen, wijden wij wat woorden aan de algemenere facetten van het accountantsberoep, zoals de ontwikkeling van (wet- en regelgeving omtrent) het accountantsberoep en het accountantstuchtrecht in het bijzonder, de organisatie van het accountantsberoep en de beroepsorganisatie en de accountantskamer en het CBb als colleges die met accountantstuchtrechtspraak zijn belast.

Daarbij past wel nog een kanttekening vooraf. Het is namelijk niet eenvoudig, als het al niet onmogelijk is, om de ontwikkeling van het accountantsberoep en het accountants-tuchtrecht in een paragraaf te beschrijven zonder zevenmijlslaarzen aan te trekken. Tegelijkertijd realiseren wij ons dat dat geen recht doet aan de ontwikkeling die (wet- en

3 Zie in gelijke zin D. van Beek e.a. (e.a.), *Accountantstoezicht, rechtsbescherming en de ontwikkeling van beroepsnormen*, Den Haag: Boom juridisch 2016, p. 120. Zie voorts *Kamerstukken II* 2005/06, 30397, nr. 3, p. 9.

4 Zie o.a. S.A.G. Hoogeveen & A.P.P. Witteveen, 'Kroniek van het accountantstuchtrecht', in: J.B.S. Hijink e.a. (red.), *Vereniging Jaarrekeningenrecht 2016-2018*, Deventer: Wolters Kluwer 2018; S.A.G. Hoogeveen & B.M. Dijkmans van Gunst, 'Kroniek van het accountantstuchtrecht 2019-2020', *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* 2021, nr. 1. Zie voorts de annotaties die met enige regelmaat in het *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* en op accountant.nl verschijnen naar aanleiding van accountantstuchtrechtelijke uitspraken van de accountantskamer en het CBb.

regelgeving omtrent) het accountantsberoep en het accountantstuchtrecht hebben doorgemaakt. Daarom verwijzen wij op deze plek naar andere auteurs die elders veel meer en mooiere woorden aan de geschiedenis en ontwikkeling van (wet- en regelgeving omtrent) het accountantsberoep en het accountantstuchtrecht hebben gewijd.⁵

1.2.1 *Geschiedenis van (wet- en regelgeving omtrent) het accountantsberoep*

De meerderheid van de geschiedschrijvers lijkt het erover eens dat de wortels van het huidige accountantsberoep moeten zijn gelegen in de periode van economische ontwikkeling als gevolg van de industriële revolutie, waarbij een schandaal met de Rotterdamse zakenman Lodewijk Pincoffs in de hoofdrol – de zogenoemde Pincoffs-affaire – de ontwikkeling van het Nederlandse accountantsberoep in een stroomversnelling heeft doen geraaken.⁶ Uit de destijds ontstane behoefte aan een onafhankelijke derde die zich ging toeleveren op de controle van de door de ondernemingsleiding opgestelde verantwoordingsdocumenten is de functie van het huidige accountantsberoep ontstaan.

Een groot deel van de accountants die deze functie beroepsmatig gingen vervullen, verenigde zich in het in 1894 opgerichte Nederlandsch Instituut van Accountants (NIVA).⁷ Een wettelijke regeling voor het accountantsberoep bestond toen overigens nog niet. Ook zonder een dergelijke regeling ontwikkelde het accountantsberoep zich gestaag door, onder meer vanwege latere invoering van artikel 42a Wetboek van Koophandel (*Stcrt.* 1928, 216) waarmee de algemene vergadering bij de nv de wettelijke bevoegdheid kreeg toegekend om een accountant te benoemen. Een wet die (een deel van) het accountantsberoep regelde, kwam er uiteindelijk pas met de inwerkingtreding van de Wet op de Registeraccountants (WRA) in 1963 (*Stcrt.* 1962, 258); met de WRA werd ook het Nederlands Instituut van registeraccountants (NIVRA) opgericht en de titel registeraccountant (RA) geïntroduceerd.⁸ In 1972 trad ook de Wet op de accountants-administratieconsulenten (WAA) in werking (*Stcrt.* 1972, 748) en werd de titel accountant-administratieconsulent (AA) ingevoerd. Uiteindelijk zijn de WRA en WAA in 2013 opgegaan in de Wet op het accountantsberoep (Wab).

5 Zie o.a. J. Bindenga, *Het vrije beroep van accountant* (diss. Rotterdam), Alphen aan den Rijn: Samson Uitgeverij 1973, p. 112-119; Joh. de Vries, *Geschiedenis der accountancy in Nederland: aanvang en ontplooiing, 1895-1935*, Assen: Van Gorcum 1985; P.E. de Hen, J.G. Berendsen & J.W. Schoonderbeek, *Hoofdstukken uit de geschiedenis van het Nederlandse accountantsberoep na 1935*, Assen: Van Gorcum 1995, Van Beek e.a. 2016, p. 121-123; E.V.A. Eijkelenboom, *Vertrouwen voorop* (diss. Rotterdam; IvO nr. 114), Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 35-71. De inhoud van de paragrafen die hierna volgen, is in grote mate gebaseerd op de in deze voetnoot aangehaalde literatuur.

6 Zie o.a. De Vries 1985, p. 12, 34 e.v.

7 Zie Bindenga 1973, p. 121.

8 Zie o.a. Eijkelenboom 2019, p. 41 e.v.

In de periode na invoering van de WRA en de WAA is onder meer vanwege schaalvergroting en internationalisering van het accountantsberoep de focus verlegd van de individuele accountant naar de accountantsorganisatie waarin accountants zich verenigen. De groei van het accountantsberoep in die periode werd onder meer veroorzaakt door de invoering van de wettelijke controleverplichting die kwam te gelden voor open en grote besloten nv's (*Stcrt.* 1970, 414) en later voor nv's én bv's van bepaalde aard of omvang (*Stb.* 1983, 664). Onrust op de internationale financiële markten, met de totstandkoming van Richtlijn 2006/43/EG (*PbEU* 2006, L 157/87) als gevolg daarvan, en aanbevelingen naar aanleiding van een evaluatie van de WRA en WAA, waaronder de voorgestelde invoering van een onafhankelijke toezichthouder op accountantsorganisaties, zijn uiteindelijk de belangrijkste aanleiding geweest voor invoering van de Wta en in haar kielzog de Wtra.⁹

1.2.2 *Geschiedenis van het accountantstuchtrecht*

Wat de ontwikkeling van het accountantstuchtrecht betreft, moet de invoering van de Wtra in 2009 worden gemarkeerd als kantelpunt. De invoering van de Wtra leidde namelijk tot afschaffing van tuchtrecht in eigen kring door speciaal daarvoor ingestelde raden van tucht en tot instelling van een publiekrechtelijke regeling en tuchtrechtspraak door de accountantskamer. Wat betreft de ontwikkeling van het accountantstuchtrecht gedurende de periode die aan invoering van de Wtra voorafging, kan onderscheid worden gemaakt tussen twee perioden: de periode vanaf instelling van een privaatrechtelijke raad van tucht door het NIVA in 1895 tot de invoering van de WRA, op grond waarvan het NIVRA werd opgedragen één of meer raden van tucht in te stellen, en de periode vanaf de invoering van de WRA in 1963 tot de invoering van de Wtra in 2009. Het accountantstuchtrecht in eerstgenoemde periode kenmerkte zich door zijn privaatrechtelijke karakter, waarbij alleen accountants die vrijwillig bij het NIVA waren aangesloten aan accountantstuchtrecht waren onderworpen. Gedurende de tweede periode, die aanving met de invoering van de WRA, waren RA's verplicht zich in te schrijven bij het NIVRA en aldus onderworpen aan het tuchtrecht waarmee de op grond van de WRA in te stellen raden van tucht waren belast. Later werden AA's op vergelijkbare wijze aan tuchtrecht onderworpen op grond van de WAA. Het accountantstuchtrecht had tijdens deze periode een hybride karakter in die zin dat het weliswaar was gebaseerd op een wettelijke regeling, maar rechtspraak nog steeds in eigen kring was georganiseerd. Dat veranderde met invoering van de Wtra, waarover hierna in paragraaf 1.2.5 meer.¹⁰

9 Zie o.a. Eijkelenboom 2019, p. 57 e.v.

10 Zie o.a. Van Beek 2016, p. 121 e.v.

1.2.3 Beroepsgroep en beroepsorganisatie

Accountants vormen tezamen de accountantsberoepsgroep, maar de ene (soort) accountant is de andere niet. Zo kan er onderscheid worden gemaakt tussen de hiervoor al geïntroduceerde RA en AA (vgl. art. 1 Wab),¹¹ is door de wetgever onderscheid gemaakt tussen de accountant die zich begeeft op het domein dat wordt beheerst door de Wta en de accountant die dat niet doet (vgl. art. 1 Wta),¹² en pleegt het accountantsberoep zelf ten slotte onderscheid te maken tussen verschillende ledengroepen, zoals openbaar accountants, intern accountants, overheidsaccountants en accountants in business (vgl. art. 16 Wab en de Verordening op de ledengroepen).¹³

Voor dit hoofdstuk is het echter meer functioneel om stil te staan bij de accountant die aan accountantstuchtrecht is onderworpen. Dat is geregeld in artikel 42 Wab, waarin is bepaald dat de accountant als bedoeld in artikel 1 Wab ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep aan accountantstuchtrecht is onderworpen. De reikwijdte van de personen tegen wie een klacht bij de accountantskamer kan worden ingediend, is vervolgens uitgebreid in de Wtra. Daarin is bepaald dat onder een accountant tegen wie een klacht kan worden ingediend, moet worden verstaan (art. 22 lid 1 jo. art. 1 aanhef en sub a Wtra):

1. een accountant als bedoeld in artikel 1 Wab; of
2. een externe accountant die een wettelijke auditor is als bedoeld in art. 2 lid 2 Richtlijn 2006/43/EG, zoals gewijzigd door Richtlijn 2014/56/EU (Auditrichtlijn) die in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2 lid 1 Auditrichtlijn en die beschikt over een verklaring van vakbekwaamheid als bedoeld in artikel 54 Wab.

Dat betekent dat de accountant als bedoeld in artikel 1 Wab, waaronder blijkens dat artikel moet worden verstaan iedere RA of AA, aan accountantstuchtrecht is onderworpen. Accountants als bedoeld in artikel 1 Wab zijn ingeschreven in het door de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA) gehouden accountantsregister (art. 36 Wab). De vraag of een persoon aan het accountantstuchtrecht is onderworpen omdat deze behoort

11 Zie nader J.E. Brink-van der Meer, *Accountantsaansprakelijkheid* (diss. Amsterdam VU; R&P nr. CA20), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 12 e.v.

12 Zie o.a. *Kamerstukken II* 2003/04, 29658, nr. 3, p. 3 e.v., waarover ook Brink-van der Meer 2018, p. 21 e.v.

13 Aldus de Verordening op de ledengroepen, waarover nader Brink-van der Meer 2018, p. 16 e.v. Zie ook H. Beckman & E.C.A. Nass, '(On)gewenst tucht- en klachtrecht voor accountants', *Ondernemingsrecht* 2006, 80. In de conceptversie van het voorstel voor de Wet toekomst accountancysector, die op 9 juli 2021 is gepubliceerd, is op verzoek van de NBA voorgesteld het onderscheid naar ledengroepen te laten vervallen. Zie de ter consultatie voorgelegde conceptversie van het wetsvoorstel, te raadplegen via www.internetconsultatie.nl/wettoekomstaccountancysector.