

## Bij bijzonder onderzoek extra scherp zijn

Een tuchtrechtelijk recidivist wordt in eerste instantie gewaarschuwd, maar krijgt een berisping als hij in hoger beroep gaat. Hij was te stellig in zijn conceptrapport over een schade en deed te weinig om uitlekken van dat concept te voorkomen.

### College van Beroep voor het bedrijfsleven

Zaaknummers:	AWB 14/569	
Datum uitspraak:	24 mei 2016	→
Oordeel:	beroep deels gegrond / klacht gegrond	
Maatregel:	berisping in plaats van waarschuwing	
Status:	definitief	
Vindplaats:	<a href="#">ECLI:NL:CBB:2016:141</a>	

*Lex van Almelo*

### Belangrijkste feiten

In 2002 geeft de externe accountant van een assurantiemakelaarsgroep een goedkeurende verklaring af bij de jaarrekening over 2001. Hoewel het voortbestaan van de vennootschap onzeker is, gaat de accountant uit van continuïteit, omdat hij “een duurzame voortzetting van de bedrijfsuitoefening niet onmogelijk” vindt.

De groep sluit in juni 2002 met verschillende betrokkenen en Rabobank een convenant over de voortzetting van de bedrijfsactiviteiten. De bank zegt eind 2002 het krediet aan het bedrijf op. De groep gaat in maart 2003 failliet. De directeur van de groep begint een civiele procedure tegen de bank. In hoger beroep zegt het gerechtshof dat de bank zijn zorgplicht heeft geschonden door de geldkraan plotseling dicht te draaien. De bank moet de schade vergoeden; de hoogte van de schade moet nader worden bepaald.

De directeur vraagt twee registeraccountants van een financieel onderzoeksinstituut om de hoogte van de schade te berekenen. Hij wil het rapport gebruiken in de procedure tegen de bank. Ten behoeve van de onderhandelingen over een mogelijke schikking brengen de accountants in 2011 alvast een conceptrapport uit, dat desgevraagd ook gaat naar de advocaat van de bank.

De accountants concluderen dat een duurzame voortzetting van de bedrijfsuitoefening in ieder geval voor het kalenderjaar 2003 waarschijnlijk is. Ervan uitgaande dat de cijfers uit het convenant zouden worden gerealiseerd, komen de accountants tot de slotsom dat de groep “niet zou zijn gefailleerd indien de bank de financiering had gecontinueerd”. De accountants becijferen de schade voorlopig op 22,2 miljoen euro exclusief rente.

Volgens de bank rammelt het rapport aan alle kanten. De bank dient een klacht in bij de Accountantskamer, die de klacht deels gegrond verklaart en beide accountants een waarschuwing oplegt. De accountant die verantwoordelijk is voor de rapportage gaat in hoger beroep.

### Beroepsgronden

De Accountantskamer heeft ten onrechte gezegd dat:

1. het conceptrapport een deugdelijke grondslag miste, want het was nog niet nodig alle onderliggende stukken aan de partijen te verstrekken;
2. het niet of onvoldoende duidelijk is of de accountant wel of niet zekerheid heeft verstrekt over de werkzaamheden van hem en zijn collega, want de gevolgde werkwijze en de aanloop naar de conclusies staan helder beschreven in het concept;
3. de conclusie over de continuïteitsveronderstelling niet deugde, want de accountant had wel degelijk een deugdelijke grondslag voor dit “waarschijnlijkheidsoordeel”;
4. de accountant de schade ondeugdelijk heeft berekend;
5. een waarschuwing passend en geboden is.

## Oordeel

Het beroep van de accountant is deels gegrond.

### *Ad 1 Verspreiding conceptrapport*

Een accountant kan de advocaat van de wederpartij ook een exemplaar geven van een vertrouwelijk conceptrapport, mits hij voldoende maatregelen treft om de naleving van de beginselen van zorgvuldigheid en van professionaliteit en deskundigheid te waarborgen. De verantwoordelijke accountant heeft in dit geval toegestaan dat het conceptrapport betrokken werd bij de bespreking met de advocaten om vóór de rechtszitting de mogelijkheden voor een minnelijke regeling af te tasten. Daarbij heeft hij echter geen enkele waarborg getroffen om te voorkomen dat het conceptrapport ook buiten deze besloten kring werd verspreid. De ruimere verspreiding was niet duidelijk geclausuleerd en de accountant had moeten beseffen dat het conceptrapport daardoor in het rechtsverkeer terecht kon komen. Dat is ook daadwerkelijk gebeurd.

De accountant had dit kunnen en moeten voorkomen door beide advocaten – bij voorkeur schriftelijk:

- te melden dat zij alleen van het conceptrapport kennis mochten nemen binnen het besloten kader van het confraterneel overleg over de minnelijke regeling;
- te beklemtonen dat het vertrouwelijke conceptstuk onder geen beding verder mocht worden verspreid.

De accountant had zeker moeten weten dat de advocaat van Rabobank instemde met deze voorwaarde en haar duidelijk moeten maken:

- in welk stadium het onderzoek verkeerde;
- op welke punten de rapportage nog nader onderzoek behoefde;
- dat de bijlagen waarop de rapportage steunde niet zouden worden meegezonden.

De voorbehouden in het conceptrapport zijn echter niet duidelijk genoeg. Dat het conceptrapport vrijwel definitief was en nauwelijks afweek van het eindrapport is geen goede reden om het ongeclausuleerd en zonder voorbehoud te verstrekken.

### *Ad 2 Wel of geen assurance*

In (paragraaf 3.2 van) Praktijkhandreiking 1111 voor overige opdrachten staat onder meer dat de accountant bij de rapportering als partijdeskundige, doorgaans zal aangeven:

- wat (de aard van) zijn opdracht was;
- of hij wel of geen assurance geeft;
- wat hij heeft gedaan om deze uit te voeren;
- welke informatie hij heeft gebruikt.

Als de accountant rapport uitbrengt in een niet-assuranceopdracht moet hij volgens (paragraaf 15 sub 3 van) het Stramien voor Assurance-opdrachten NVCOS duidelijk maken dat hij geen assurance geeft. Bijvoorbeeld door uitspraken te vermijden die lezers ten onrechte kunnen opvatten als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van derden te versterken in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek.

In paragraaf 1.3 van het conceptrapport staat: “Naar onze mening bieden de schadebedragen weinig ruimte voor waarderingsverschillen aangezien het met name gaat om feitelijk onderbouwde conclusies en schadebedragen.” Volgens het College van Beroep voor het bedrijfsleven is het door die uitspraak voor de lezer niet langer duidelijk dat de accountant met de rapportage géén assurance geeft. De accountant wekt hiermee “onmiskkenbaar” de indruk dat de berekende schadebedragen harde gegevens zijn. Gebruikers kunnen dit opvatten als een vertrouwenversterkende conclusie.

De accountant heeft dit effect versterkt door de uitspraak te plaatsen:

- onder de kop ‘Objectiviteit en zorgvuldigheid’;
- kort nadat hij de onafhankelijkheid van het onderzoeksbureau heeft beklemtoond;
- kort nadat hij heeft beschreven dat hij als registeraccountant de kernbeginselen objectiviteit en zorgvuldigheid in acht moet nemen.

Hiermee zaait de accountant verwarring over de zekerheid van de conclusies nog voordat de lezer toekomt aan de

inhoud.

### *Ad 3 Continuïteitsveronderstelling*

Het college is net als de Accountantskamer van oordeel dat de accountant in het conceptrapport op onvoldoende deugdelijk grondslag heeft geconcludeerd dat de groep voor 2003 mocht uitgaan van een continuïteitsveronderstelling. De accountant is uitgegaan van de veronderstelling dat er naar verwachting continuïteit zou zijn geweest tot eind 2003 als eind 2002 de cijfers worden gehaald die in het convenant staan.

Hij baseert zich daarbij geheel op de cashflowprognose die gemaakt is in het kader van het convenant. Hij had ook de verwachte ontwikkelingen in de omzet, het vermogen en het resultaat moeten onderzoeken en analyseren. Nu de accountant heeft gemeend dat dit niet nodig was, mist zijn stellige conclusie een deugdelijke grondslag.

De vraag naar de continuïteit van de groep ging over een duurzame voortzetting van de activiteiten van de onderneming. Niet, zoals de accountant kennelijk denkt, om de vraag of de onderneming al dan niet een faillissement had kunnen afwenden tot eind 2013 als het convenant zou aflopen.

### *Ad 4 Schadeberekening*

De Accountantskamer heeft zijn oordeel over dit klachtonderdeel niet goed onderbouwd en Rabobank heeft het klachtonderdeel zelf ook niet goed onderbouwd.

## **Maatregel**

Berisping.

Volgens de accountant is een waarschuwing in de ogen van beroepsgenoten wellicht niet zwaar, maar in de ogen van de media wel en daardoor is een waarschuwing met name schadelijk voor de reputatie van accountants die bijzondere onderzoeken uitvoeren. Het college vindt daarom juist dat de accountant die bijzondere onderzoeken uitvoert des te scherper moet beseffen dat hij de fundamentele beginselen in acht moet nemen. De accountant heeft in dit geval echter:

- nagelaten essentiële waarborgen te treffen bij het verstrekken van zijn conceptrapport;
- verwarring gezaaid over de aard van zijn opdracht bij de gebruikers van zijn conceptrapport;
- verwarring gezaaid over de mate waarin hij daarin zekerheid verschaft;
- op het hoofdonderdeel van zijn opdracht ongefundeerde conclusies getrokken over de continuïteit van de onderneming.

Het college vindt deze beroepsfouten te zwaar voor een waarschuwing, te meer omdat de tuchtrechter de accountant al meerdere malen op de vingers heeft getikt. Dat de Accountantskamer het klachtonderdeel over de schadeberekening ten onrechte gedeeltelijk gegrond heeft verklaard, is geen reden om een geringere maatregel op te leggen.

## **Annotatie Lex van Almelo**

Bij bijzondere onderzoeken kun je niet voorzichtig genoeg zijn. Als partijdeskundige moet je de lezer van jouw rapport als het ware verzekeren dat je geen zekerheid geeft. Uitspraken die rieken naar een conclusie zijn uit den boze. Dat is vooral lastig voor de accountant die bijzondere onderzoeken uitvoert, want zijn opdrachtgever en diens advocaat willen graag duidelijke conclusies. Misschien kan de accountant hun een velletje conclusies overhandigen in een *side letter*. Als maar duidelijk is dat zij die conclusies niet mogen gebruiken in een procedure of voorhouden aan derden.

Ook het uitlekken van bevindingen en conclusies is een veelvoorkomend probleem. De accountant kan uitlekken bijvoorbeeld voorkomen door de ontvangers een document te laten ondertekenen met ondubbelzinnige clausules over de vertrouwelijkheid en over de grens van het verspreidingsbereik.

Opmerkelijk is dat de Accountantskamer de accountant terecht op de vingers tikt voor een ongefundeerd oordeel, maar zijn eigen oordeel over de ondeugdelijkheid van de schadeberekening niet goed onderbouwt. De accountant profiteert daar echter niet van. Integendeel, mede omdat hij een goede bekende is van de tuchtrechter valt de sanctie zwaarder uit.

De (voormalig) accountant meent dat bijzondere onderzoekers, die hun werk doen in de schijnwerpers van de media, extra worden getroffen, omdat de media ook de lichtste sanctie uitvergroten. Dit argument werkt als een boemerang. Elke accountant moet zich aan de regels en beginselen houden en de accountant die zijn werk doet in een glazen huis moet zich daar extra van bewust zijn.

## **Deel dit artikel**

**f in**  

