

'Accountantsonderzoek is al snel persoonsgericht'

# Riskante sfeerovergang?

Volgens Martin Scharenborg geldt de Gedragsrichtlijn persoonsgebonden onderzoeken veel vaker dan accountants beseffen. Een waarschuwing. Plus een NIVRA-reactie.

MARTIN SCHARENBOG\*

de **Openbaar**  
accountant

Nadat de tucht-rechtelijke stofwolken rond forensische accountancy waren

opgetrokken, leek de Gedragsrichtlijn persoonsgebonden onderzoeken duidelijkheid te scheppen over wat accountants bij zulke onderzoeken mogen en moeten.

Persoonsgerichte onderzoeken werden voorheen vaak uitgevoerd als vallende onder de RAC 920. Sinds 1 april 2004 mag dat niet meer, en geldt de nieuwe gedragsrichtlijn. De enige uitzonderingen zijn persoonsgerichte onderzoeken bij due diligence-onderzoek en werkzaamheden in het kader van de RAC 240 bij aanwijzingen voor onjuistheden en/of fraude.

Niet alle accountants zullen zich er echter van bewust zijn dat de gedragsrichtlijn geldt voor elke (openbare) accountant en voor elk onderzoek waarin het (nalaten van) handelen of het functioneren van personen wordt onderzocht. Dus niet alleen voor 'forensische' onderzoeken. Veel accountantsonderzoeken hebben, zonder dat de accountant zich hiervan bewust is, een persoonsgericht karakter. Het niet toepassen van de richtlijn is dan een misslag en als zodanig tuchtrechtelijk verwijtbaar. Of het NIVRA dit voor ogen had of niet, juristen zullen de gedragsrichtlijn als zodanig interpreteren.

## Sfeerovergang

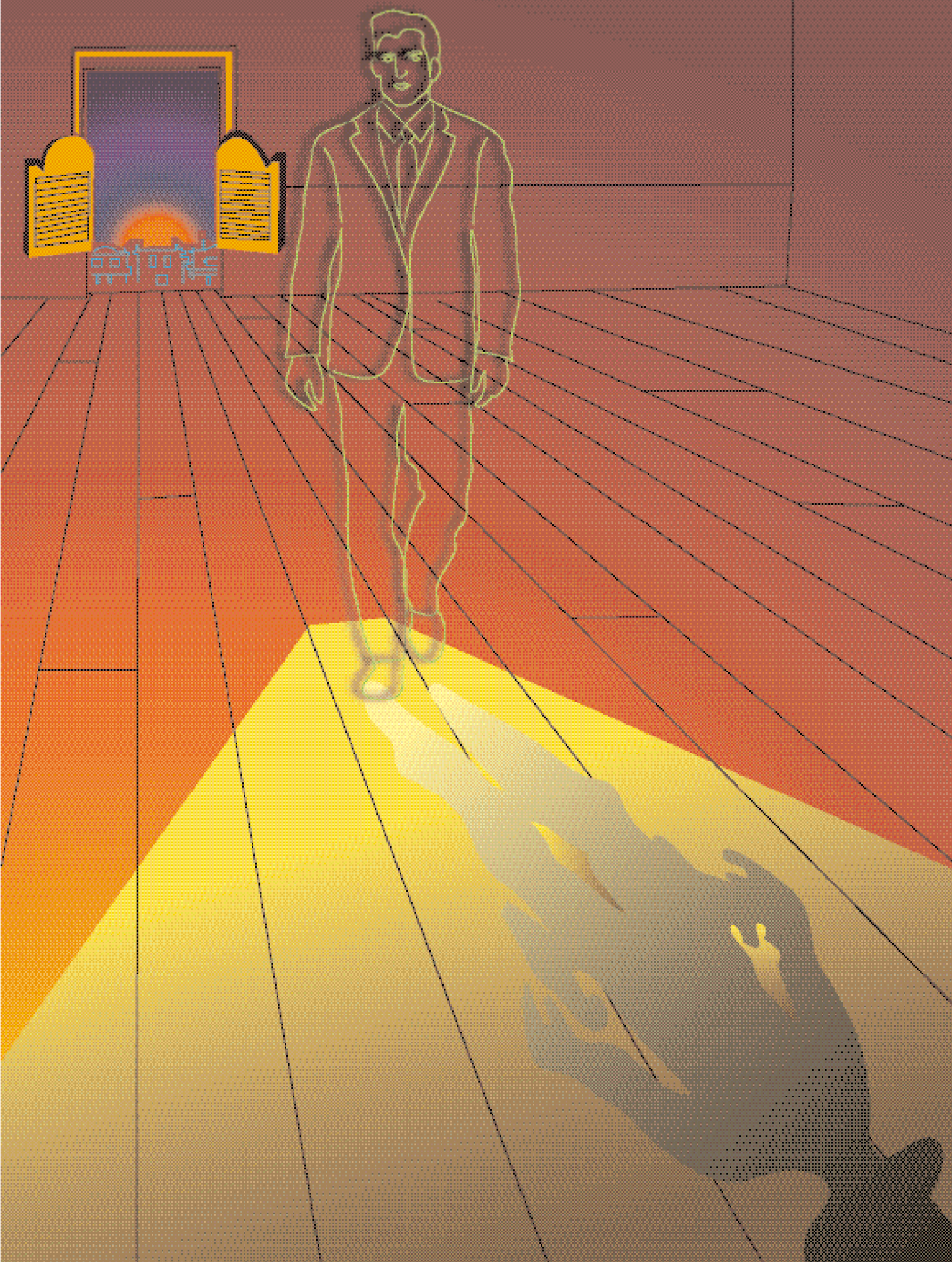
Uit de formulering van de gedragsrichtlijn kan worden afgeleid dat niet de opdrachtverstrekking, maar de aard van het uit te voeren onderzoek bepalend is voor de vraag of de gedragsrichtlijn van toepassing is. Zo definieert de gedragsrichtlijn een persoonsgericht onderzoek als: 'een onderzoek waarbij accountants in het kader van een opdracht (...)'. Dit betekent dat de accountant niet alleen vooraf, bij het opmaken van de opdrachtbevestiging, moet bepalen of de gedragsrichtlijn van toepassing is, maar dit tijdens het uitvoeren van de opdracht continu moet afwegen. Hoe duidelijk de richtlijn ook lijkt te zijn, de praktijk is weerbarstig. Niet zelden krijgt een als 'procesgericht' begonnen onderzoek na verloop van tijd steeds meer een persoonsgericht karakter. Dit overgangsmoment kan worden aangemerkt als 'sfeerovergang'. Het proces is niet langer het object van het onderzoek, maar de persoon.

## Voorbeeld

Stel, een accountant krijgt opdracht om de subsidie-eindafrekening van een onderneming te controleren. Tijdens het onderzoek ontdekt hij dat de administrateur op grond van valse facturen niet-bestaande kosten heeft opgevoerd als subsidiabel. De opdracht is proces-

gericht, de accountant is immers verzocht om de subsidieafrekening - en de onderliggende projectadministratie - te controleren. Op het moment dat duidelijk wordt dat de administrateur mogelijk betrokken is bij onrechtmatigheden is er echter sprake van een sfeerovergang van proces- naar persoonsgericht onderzoek: de accountant verzamelt gegevens en voert controles of analyses uit inzake het handelen en/of het functioneren van de administrateur.

Vanaf dat moment moet de accountant in mijn visie - en waarschijnlijk die van veel juristen krachtens de nieuwe gedragsrichtlijn de administrateur op de hoogte stellen van het (deel)onderzoek en hem mededelen dat zijn medewerking vrijwillig is. Vervolgens zal hij zijn onderzoeksbevindingen eerst moeten presenteren aan de administrateur (ter wederhoor), met een redelijke termijn voor een reactie. Pas daarna mag de (definitieve) rapportage naar de opdrachtgever. Tussentijdse voortgangsrapportage is niet toegestaan. Het stopzetten van het onderzoek na het ontdekken van de vermoedelijke valse facturen (om zo een persoonsgericht onderzoek te voorkomen) is geen alternatief, omdat de accountant op dat moment geen deugdelijke grondslag heeft voor zijn werkzaamheden. Immers waarom zou de factuur vals zijn, ►



wie heeft deze opgemaakt, waarom zijn deze facturen opgenomen in de projectadministratie, wie heeft de facturen goedgekeurd? De accountant moet kunnen onderbouwen waarom hij geen (goedkeurende) subsidieverklaring kan afgeven bij de eindafrekening. Overigens, als de accountant eveneens controlerend accountant is van de huishouding, is deze op grond van het vermoeden van de aanwezigheid van valse facturen in de administratie verplicht een RAC 240 onderzoek uit te voeren (de verhouding tussen de gedragsrichtlijn en RAC 240 wordt later in het artikel behandeld).

### Substance over form

Niet de opdrachtverstrekking, maar het type onderzoek dat daaruit voortvloeit is bepalend: *substance over form*. Dit is ook logisch. Een formele benadering doet geen recht aan de rechten van de betrokkene en zou het te makkelijk maken om de bepalingen van de gedragsrichtlijn te ontduiken.

De omschrijving van persoonsgericht onderzoek in de gedragsrichtlijn is ruim: een onderzoek waarbij accountants in het kader van een opdracht gegevens verzamelen, analyseren en/of controleren, alsmede daarover rapporteren inzake het functioneren, het handelen of nalaten van handelen van betrokkene(n).

De gedragsrichtlijn vermeldt bewust niet het (niet-juridische) begrip 'fraude', waardoor de reikwijdte van de richtlijn ook niet beperkt is tot fraudeonderzoek. Zo is het onderzoeken of een controller zijn werk goed uitvoert ook een onderzoek dat onderhevig is aan de bepalingen



**'Niet naleven van de gedragsrichtlijn levert een (tuchtrechtelijke) mislag op, die kan worden gebruikt in civiele schadevergoedingsprocedures.'**

van de gedragsrichtlijn. Maar wat als niet de controller zelf, maar het resultaat van zijn werk object van onderzoek is?

Als een accountant opdracht krijgt om de administratieve organisatie en interne controle te controleren en rapporteert dat er grote gebreken in de procedures zijn aangetroffen, dan lijkt de gedragsrichtlijn niet van toepassing te zijn, omdat het proces is onderzocht. Het oordeel over de AO/IC is echter impliciet een oordeel over het (dis)functioneren van de hiervoor verantwoordelijke controller. De directie kan op grond van de accountantsbevindingen besluiten maatregelen te treffen tegen deze controller.

Vanuit juridisch gezichtspunt valt niet in te zien waarom de gedragsrichtlijn wel zou gelden als de accountant opdracht krijgt het functioneren van de controller te controleren, maar niet als hij diens werk (de AO/IC) moet controleren, hetgeen het resultaat van diens functioneren is. Ook hier dient *substance over form* te gelden.

Ook als de gedragsrichtlijn wordt toegepast kan de directie maatregelen treffen tegen de controller, maar dan wel nadat diens waarborgen zijn nageleefd en de controller zijn visie uiteen heeft kunnen zetten aan de accountant, zodat de directie beschikt over een evenwichtig accountantsrapport over de AO/IC.

### Niet verschuilen

Het begrip persoonsgericht onderzoek moet dus ruim worden geïnterpreteerd. Een procesgericht onderzoek dat direct kan worden gekoppeld aan een bepaald persoon, waardoor met de uitkomst een oordeel kan worden geveld over deze persoon, moet worden aangemerkt als persoonsgericht. De accountant behoort zich dan niet te kunnen verschuilen achter de stelling dat hij het (AO/IC-)proces onderzocht. Hij wist of kon weten dat er maar één persoon verantwoordelijk is voor dat proces en zijn onderzoeksbevindingen dus direct betrekking hebben op die persoon.

Is er geen concreet verband, omdat bijvoorbeeld veel meer mensen verantwoordelijk zijn voor het proces, of niet duidelijk is wie verantwoordelijk is, dan is er geen sprake van een persoonsgericht onderzoek.

### Frauderichtlijn

Een aansluitend punt betreft de Richtlijn Accountantscontrole 240 (Fraude en onjuistheden). Bij een onderzoek op grond van deze richtlijn is de gedragsrichtlijn niet van toepassing. Dit is mijns inziens een tekortkoming.

## Waarborgen voor betrokkene

Een accountant die opdracht krijgt tot het verrichten van specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, moet daarbij de Richtlijn Accountantscontrole 920 in acht nemen. De accountant doet alleen verslag van de feitelijke bevindingen. De gebruikers van het rapport moeten daaruit zelf hun eigen conclusies trekken.

Als accountants in het kader van een opdracht gegevens verzamelen, analyseren en/of controleren, alsmede daarover rapporteren inzake het functioneren of het (nalaten van) handelen van betrokkene(n), dan wordt dat aangemerkt als een persoonsgericht onderzoek. Conform de Gedragsrichtlijn persoonsgebonden onderzoeken moet de accountant zich dan in zijn rapportage beperken tot geconstateerde feiten en de voor de interpretatie daarvan relevante omstandigheden en regelgeving. Daarnaast bevat de gedragsrichtlijn een aantal waarborgen voor de betrokkene. Zo moet de accountant zich houden aan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit, mag geen conceptrapportage aan de opdrachtgever worden uitgebracht, moet de betrokkene zo spoedig mogelijk schriftelijk worden geïnformeerd over het uit te voeren onderzoek, en moet hem worden medegedeeld dat medewerking daaraan vrijwillig is. Verder moet de accountant de betrokkene de voor hem relevante (delen van de) conceptrapportage aanbieden voor wederhoor, waarvoor hem een redelijke termijn wordt gegund.

Dat de initiële ontdekking van signalen voor fraude niet onder de gedragsrichtlijn valt is logisch, omdat de jaarrekeningcontrole procesgericht is. Maar RAC 240 verplicht na het ontdekken van zulke signalen tot het instellen van nader onderzoek. Dit is in grote mate persoonsgericht. Conform de bepalingen van de RAC 240 moet de accountant zijn bevindingen zo snel mogelijk rapporteren aan de directie of toezichthouder. Omdat deze richtlijn, anders dan de nieuwe gedragsrichtlijn, voor de betrokkene geen waarborgen bevat - zoals melding onderzoek, wederhoor, vrijwilligheid medewerking - rapporteert de accountant 'eenzijdige' onderzoeksbevindingen. De directie kan op grond daarvan gehouden zijn om direct te reageren, zoals ontslag op staande voet of - bij een overheidshuishouding - verplichte aangifte. Echter, het zou niet de eerste keer zijn dat na wederhoor zaken anders blijken te liggen dan de accountant in eerste instantie vermoedde. Hetgeen (voortijdige) rapportering zeer onzorgvuldig kan maken.

### Basale rechtswaarborgen

Zo'n rapportage zou daarom niet zonder wederhoor mogen worden verstrekt aan de directie. De huidige bepaling dat de gedragsrichtlijn bij RAC 240-onderzoeken niet van toepassing is, zou uit de gedragsrichtlijn moeten worden geschrapt. Niet het type onderzoek, maar de sfeerovergang van proces- naar persoonsgericht moet bepalend zijn voor de toepassing van de gedragsrichtlijn. Juridisch valt niet in te zien waarom de betrokkene bij een ontdekking van fraudesignalen tijdens de jaarrekeningcontrole geen recht zou hebben op een aantal basale rechtswaarborgen. Zou dit wel geaccepteerd worden, dan biedt dit de accountant en zijn opdrachtgever de mogelijkheid om de strenge bepalingen van de gedragsrichtlijn te omzeilen. Het kan dan aantrekkelijk worden om vermoedens van fraude niet meer rechtstreeks te laten onderzoeken door forensisch accountants die zijn gebonden aan de gedragsrichtlijn, maar deze accountants via de controlerend accountant onder te brengen in een RAC 240-onderzoek.

### Schadevergoeding

Bij een sfeerovergang van proces- naar persoonsgericht onderzoek, is de accountant niet meer vrij om te rapporteren. Wil hij dit toch, dan moet de rapportage beperkt blijven tot procesgerichte bevindingen, zonder de (impliciete) betrokkenheid van een persoon te vermelden.

## Reactie NIVRA

Kern van het betoog van Martin Scharenborg is het mogelijk bredere toepassingsbereik van de Gedragsrichtlijn persoonsgericht accountantsonderzoek (GRL PA) en de risico's van een eventuele 'sfeerovergang'. Een procesgericht onderzoek (in het kader van een subsidieverklaring, een controle van de jaarrekening etc.) kan tijdens de uitvoering een persoonsgericht karakter krijgen.

Hoewel die mogelijkheid in de praktijk aanwezig is, kan dit formeel niet het geval zijn. Indien het handelen van een persoon onderwerp van een onderzoek vormt in het kader van een andere opdracht (bijvoorbeeld RAC 240 werkzaamheden in het kader van een jaarrekeningcontrole), is van een persoonsgericht onderzoek in eigenlijke zin nog steeds geen sprake. Een aanvullend onderzoek conform RAC 240 is immers uitsluitend bedoeld om de gevolgen van een eventuele fraude voor de jaarrekening vast te stellen. Een accountant dient zich bij zijn onderzoek strikt tot dat doel te beperken.

### Formeel is er geen probleem, maar de toelichting bij de gedragsrichtlijn zal worden verbeterd.

In de praktijk kan het echter voorkomen dat zowel het onderzoek als de uitkomsten ervan de aandacht vestigen op bepaalde personen. Ook kan het onderzoek aanleiding vormen voor maatregelen jegens betrokkenen door de bedrijfsleiding. Het betreft hier echter een nadrukkelijke verantwoordelijkheid van de leiding van de organisatie, niet van de accountant. Vanzelfsprekend ontslaat dit de accountant niet van de plicht om uiterste zorgvuldigheid te betrachten bij dergelijke onderzoeken. Zo kan het voor een deugdelijke grondslag noodzakelijk zijn om hoor en wederhoor toe te passen. Het toepassen van hoor en wederhoor vloeit in dit geval voort uit artikel 11 GBR (deugdelijke grondslag) en niet uit de GRL PA. Verder blijft het mogelijk dat uit een opdracht (bijvoorbeeld RAC 240 werkzaamheden in het kader van een jaarrekeningcontrole) op een bepaald moment een tweede opdracht voortvloeit die als persoonsgericht onderzoek is aan te merken. Als een dergelijke tweede opdracht wordt aanvaard, dan moet deze aan de hand van de GRL PA worden uitgevoerd. Er is dan immers sprake van twee afzonderlijke opdrachten die aan de hand van twee afzonderlijke richtlijnen dienen te worden uitgevoerd. Het is aan de accountant om alert te zijn op de verschillende regimes en de consequenties voor de opdrachtformulering en -uitvoering. Het NIVRA heeft van diverse kanten vragen ontvangen over de toepassing van de GRL PA. Naar aanleiding hiervan zal de toelichting bij de gedragsrichtlijn worden verbeterd, met name ten aanzien van de toepassing van de GRL PA en de verantwoordelijkheden van accountant en opdrachtgever.

## Naschrift Martin Scharenborg

Het NIVRA beroept zich in haar reactie op de werking van artikel 11 GBR. De vraag is nu juist of na het van kracht worden van de GRL PA, artikel 11 GBR nog wel dezelfde werking heeft.

Vooraf bij signalen van fraude zal dit zeer lastig worden. De accountant moet zich afvragen of hij dan nog wel een deugdelijke grondslag heeft voor zijn bevindingen.

**De bepaling dat de gedragsrichtlijn bij RAC 240-onderzoeken niet van toepassing is, zou moeten worden geschrapt.**

Accountants zullen continu moeten vaststellen of een onderzoek proces- of persoonsgericht is. In het laatste geval gelden de bepalingen van de gedragsrichtlijn. Niet naleven daarvan levert een (tuchtrechtelijke) misslag op, die tegen de accountant zou kunnen worden gebruikt in civiele schadevergoedingsprocedures. Accountants dienen dus gewaarschuwd te zijn. ■

#### Noot

\* Martin Scharenborg is jurist en accountant (AA) en werkzaam als fraudeonderzoeker.