

Wel of geen accountant?

Treedt een als arbiter of bindend adviseur benoemde RA op 'als accountant'? Regels en tuchtrecht zijn niet altijd even duidelijk. Aandacht voor het briefpapier blijkt cruciaal.

HANS BLOKDIJK EN JAN ACHTEN*

de **Openbaar**
accountant

Veel contracten bevatten een clause die bepaalt dat in geval van conflict één of meer registeraccountants worden aangesteld om het geschil te beslechten. Ook de voorzitter van de Kamer van Koophandel verzoekt regelmatig een registeraccountant om als arbiter op te treden.

Het komt daardoor nogal eens voor dat een registeraccountant wordt gevraagd als arbiter of bindend adviseur. De meeste collega's zal dat niet vaak overkomen, zodat zij hierin weinig routine opbouwen. Het gaat dan ook niet altijd goed, hetgeen wel eens leidt tot tuchtzaken.

Een cruciale vraag daarbij is of RA's in de vervulling van zo'n rol 'optreden als accountant'. Zo niet, dan hoeft de RA alleen artikel 5 GBR (de eer van de stand) te vrezen en blijven de specifieke bepalingen van de hoofdstukken III en IV van de GBR buiten beschouwing. Van belang is dan de vraag waar hij in concreto wél op moet letten.

Beroepsregels

De gedragsregels zijn niet concreet over de vraag of er sprake is van optreden als accountant. De in 1989 door het NIVRA-bestuur uitgegeven GBR-interpretatie 11 - die dit aspect behandelt - bevat evenmin concrete aanwijzingen voor het optreden als arbiter of bindend

adviseur. Wel neemt het bestuur het standpunt in dat het gebruik van de titel RA of 'registeraccountant' niet zonder meer leidt tot 'optreden als accountant'. De titel duidt dus louter deskundigheid aan.

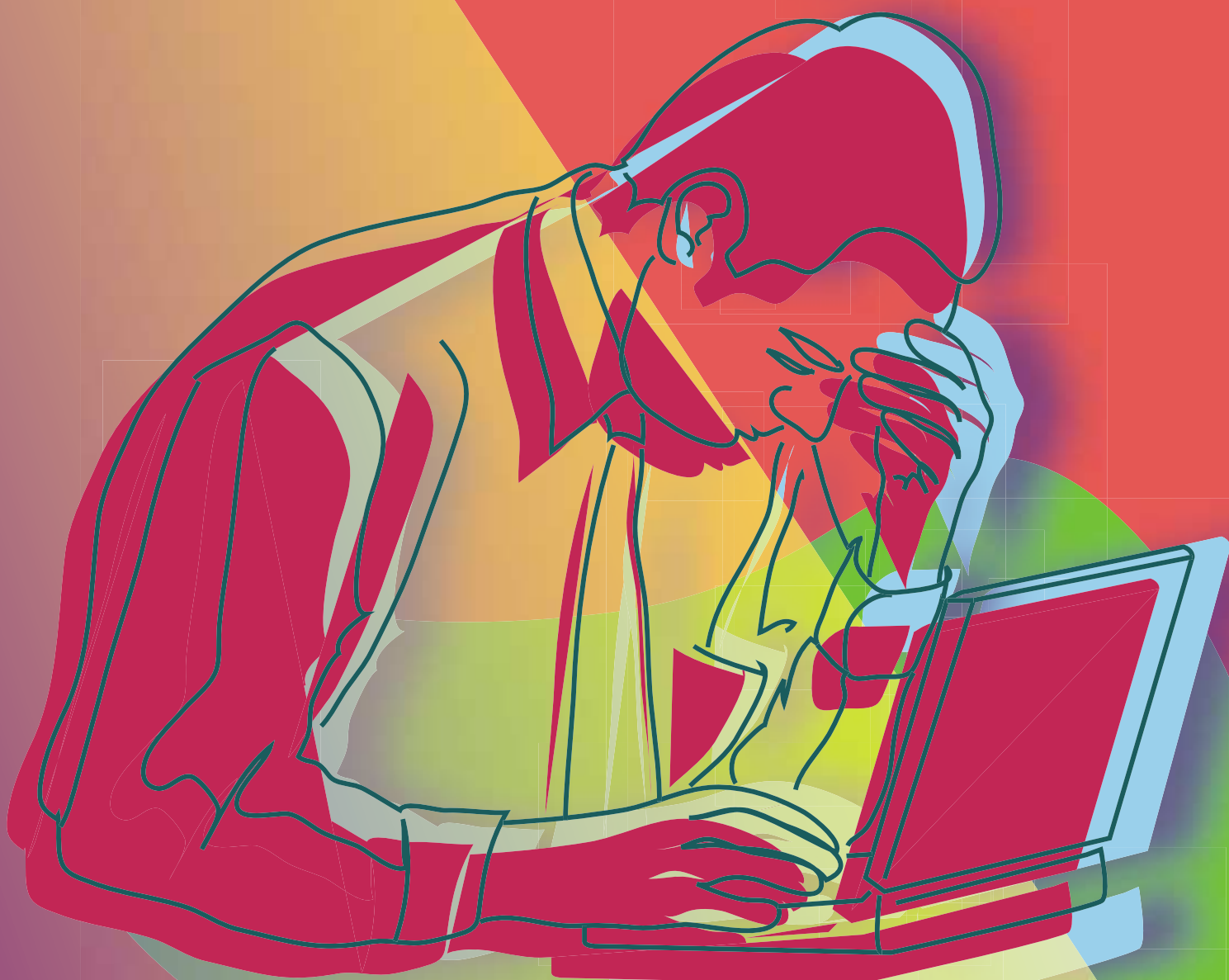
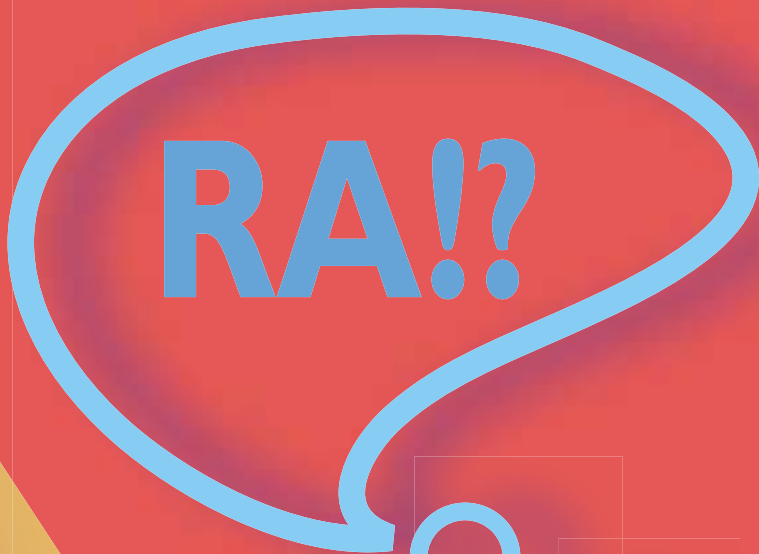
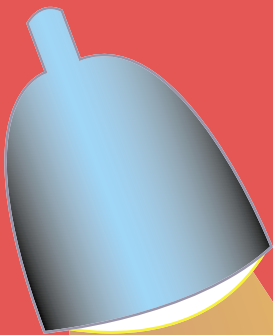
De tuchtrechter heeft over de vraag of een RA als accountant optreedt diverse uitspraken gedaan. Deze zijn bij oppervlakkige beschouwing echter niet steeds helder of consequent.

Tuchtrecht: 'Eer van de stand'

Allereerst rijst de vraag hoe de tuchtrechter het optreden als arbiter of bindend adviseur toetst. In JT 2002-38 oordeelden de Raad van Tucht en het College van Beroep voor het bedrijfsleven dat beoordeling van de inhoud van een bindend advies niet tot de competentie van de tuchtrechter behoort. In een zeer recente procedure (AWB 03/433) zegt het college dat daartoe een civiele procedure de geëigende weg is. Voor ingrijpen van de tuchtrechter is slechts plaats als sprake is van gedragingen die schadelijk zijn voor de 'eer van de stand' der registeraccountants.

Marginale toetsing

Daaronder worden dan kennelijk verstaan flagrante inbreuken op de normen die in het maatschappelijk verkeer gelden voor bindend adviseurs en arbiters, zoals onpartijdigheid en een deugdelijke grondslag - ook al zijn de ►



artikelen 9 en 11 niet van toepassing als de bindend adviseur of arbiter niet optreedt als accountant. In JT 2003-17 spreekt de raad dan ook van een marginale toetsing.

In genoemde uitspraken toetsen de tuchtrechters daarom wel de procedures. Dat lijkt ons ook gepast, als de RA niet als accountant optrad. Toepassing van correcte procedures behoort immers tot de eer van de stand, waardoor artikel 5 GBR als toetssteen in beeld komt.

Verwarring

Maakt het al dan niet optreden als accountant verschil ten aanzien van de beoordeling van de inhoud van de adviezen? De tuchtrechter lijkt daarbij onderscheid te maken tussen een arbiter en een bindend adviseur.

In JT 2002-11 zegt het College van Beroep voor het bedrijfsleven ten aanzien van een arbiter (bij een echtscheiding), zonder nadere motivering, dat deze optrad als accountant. In JT 2002-38 geven de Raad van Tucht en het College van Beroep voor het bedrijfsleven ten aanzien van een bindend adviseur (bij de overdracht van een accountantspraktijk) het tegenovergestelde oordeel, eveneens zonder nadere motivering.

Dat lijkt helder, maar dat is slechts schijn, juist door het ontbreken van de motiveringen.

In JT 2004-2 oordeelde de tuchtrechter dat een bindend adviseur wel optrad als accountant.

Maar in deze zaak was de verwarring groot: de accountant had van een rechtbank een soort 'forensische' opdracht, maar de voorzitter van het Koninklijk NIVRA benoemde hem tot bindend adviseur.

Briefpapier

In een recente uitspraak (AWB 03-92) geeft het College van Beroep voor het bedrijfsleven wel een motivering. Het college verwierpt het oordeel van de Raad van Tucht dat het optreden van een RA als bindend adviseur in het algemeen 'niet behoort te leiden tot een inhoudelijke beoordeling door de tuchtrechter tenzij de RA door zijn optreden schade toebrengt aan de eer van de stand'.

Daartoe moet volgens het college eerst de vraag worden beantwoord of de RA optreedt als accountant. In dit geval vond het College van Beroep voor het bedrijfsleven van wel, omdat de RA het briefpapier van zijn kantoor en zijn titel had gebruikt. Het college achtte zich



Bij arbitrage en bindend advies moet niet te snel worden geoordeeld dat dit op het terrein van de accountancy ligt.

Enkele aanwijzingen

Enkele aanwijzingen voor accountants die worden aangezocht voor een rol als arbiter of bindend adviseur:

- pas correcte procedures toe;
- gebruik persoonlijk briefpapier voor deze persoonlijke functies.

Ook lijkt het beter de titel RA niet te gebruiken. Het gaat hier niet om een handleiding om de tuchtrechter te omzeilen, maar een evenwichtige beoordeling van de vervulling van de maatschappelijke nuttige functies van arbiter en bindend adviseur. Tuchtzaken na arbitrale of bindende beslissingen zijn in beginsel ongewenst, omdat zij leiden tot het voortsterven van conflicten.

Gebruik persoonlijk briefpapier voor deze persoonlijke functie.

daarmee ook gerechtigd de inhoud van het advies te beoordelen.

Deze zaak betrof in zoverre een bijzondere situatie, dat de RA optrad als lid van een college van bindend adviseurs voor een arbiter. Maar de tekst bevat geen aanleiding voor de stelling dat deze motivering geen algemene geldigheid heeft.

Van belang is dus het gebruik van titel en briefpapier.

Titelgebruik

De tuchtrechter heeft verschillende keren geoordeeld dat het gebruik van de titel RA of registeraccountant gevolgen heeft voor het optreden als accountant (zie JT 2003-3 en 2003-24). In al deze gevallen was titelgebruik echter niet het enige argument, maar ging het samen met gebruik van briefpapier of de naam van het accountantskantoor. Dan valt iemand dus onder artikel 2.1.c GBR, dat bepaalt wanneer sprake is van het optreden als accountant, constateerde de tuchtrechter (meestal het College van Beroep voor het bedrijfsleven) nuchter. Daardoor rees de vraag of het oude NIVRA-standpunt - dat titelgebruik uitsluitend deskundigheid aanduidt - nog te verdedigen was. In de eerdergenoemde zeer recente uitspraak (AWB 03-433) maakt het college aan die onzekerheid een eind. De titel RA vormt een aanduiding van de deskundigheid en het enkele gebruik van deze titel impliceert niet zonder meer een optreden als (openbaar) accountant. Het college gaat vervolgens na of betrokkene wellicht valt onder de bepalingen van artikel 2 lid 1 GBR en concludeerde in dit geval dat daarvan geen sprake was.

Voetbaleftal

Deze uitspraak ligt in lijn met JT 1998-41, waarin wordt gesteld dat het enkele titelgebruik niet betekent dat als accountant wordt opgetreden. Dat lijkt ons een gezond standpunt. Een gechargeerd voorbeeld kan dit verhelderen. Stel dat in een gepubliceerde opstelling van een voetbaleftal bij een collega de titel RA is toegevoegd, bij wijze van grap. Als hij daardoor als accountant zou optreden zou de tuchtrechter het erg druk krijgen met tuchtklachten over de deugdelijke grondslag van diens mededelingen aan 'Langs de Lijn'. Toch moeten RA's zich bewust zijn dat titelgebruik in het maatschappelijk verkeer verwar-

rend kan werken. Om duidelijkheid te scheppen lijkt ons het gebruik van het briefpapier cruciaal.

Kantoornaam

De tuchtrechter verbindt consequenties aan de naam waaronder een RA onder gemeenschappelijke naam optreedt (artikel 2.1.c GBR). Om dit te voorkomen zal de RA ten minste in de kop van het briefpapier een andere discipline moeten aanduiden, en in een andere functie moeten optreden.

Zijn we er hiermee? Wel volgens GBR-interpretatie 11, zie voorbeeld 1 van deze interpretatie:

Briefhoofd: Accountantskantoor
De Vries
afdeling belastingen

Ondertekening: K. de Vries RA, belastingadviseur

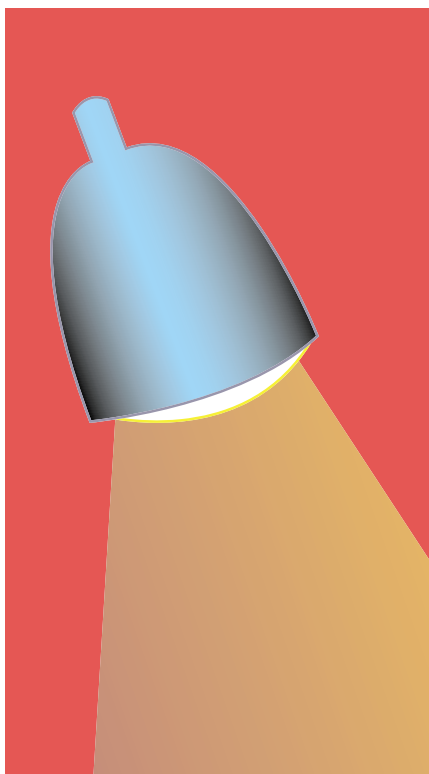
De Vries treedt volgens het NIVRA-bestuur niet als accountant op. Voorzichtigheid is echter geboden. Als verwarring te duchten is dan stelt artikel 3 GBR een 'gelijkende naam' gelijk aan de naam waaronder de RA als accountant optreedt. Ons is geen jurisprudentie bekend.

HLB-Parmalat

Maar een recente ontwikkeling dreigt ook deze mogelijkheid te door kruisen. Op 28 januari 2004 kondigde het NIVRA-bestuur aan de regelgeving inzake de onafhankelijkheid aan te scherpen. Aanleiding was de perceptie in het maatschappelijk verkeer van de betekenis van het gebruik van het naamsdeel 'HLB' bij zowel een accountant als een bestuurder van een trustmaatschappij. Als het gebruik van een enkel gemeenschappelijk naamsdeel er toe leidt dat accountantskantoren voor de gedrags- en beroepsregels als één organisatie worden beschouwd, dan heeft dat ook consequenties voor de vraag of de vervulling van de rol van arbiter of bindend adviseur als optreden als accountant wordt aangemerkt.

Persoonlijk briefpapier

Er is echter een veel natuurlijker weg. Benoeming tot arbiter of bindend adviseur pleegt op persoonlijke titel te geschieden. Daarom is het aan te bevelen op persoonlijk briefpapier te rapporteren. Bij een college van drie arbiters of bindend adviseurs die aan ver-



Het enkele titelgebruik betekent niet dat als accountant wordt opgetreden.

schillende organisaties zijn verbonden lijkt dit zelfs onvermijdelijk. In de aanhef van het rapport kan dan een zin worden opgenomen worden als: 'Wij hebben de ons opgedragen werkzaamheden beroepshalve verricht, derhalve binnen het kader van de organisaties waarin wij onze beroepen plegen uit te oefenen.' Een praktisch detail: daarmee worden ook BTW-problemen voorkomen.

Voldoende?

Onze stellingname berust op de ook in GBR-interpretatie 11 gevolgde gedachte dat een registeraccountant beroepshalve ook anders kan optreden dan als accountant. Ten aanzien van het optreden als arbiter of bindend adviseur leek de tuchtrechter hier echter tot voor kort anders over te denken. In een recente uitspraak (JT 2003-21) meende het college dat ervan moest worden uitgegaan dat betrokkene was aangesteld 'vanwege zijn deskundigheid als registeraccountant'. Weliswaar als onderzoeker voor een college van bindend adviseurs,

maar hetzelfde argument zou kunnen opgaan voor de aanstelling als bindend adviseur zelf. Dat bleek al uit JT 2003-32. Daarin staat: 'Betrokkene, die vanwege zijn deskundigheid als registeraccountant is benoemd tot bindend adviseur en die zich als zodanig heeft bekendgemaakt, moet worden geacht te zijn opgetreden als accountant.'

In een annotatie is er op gewezen dat dit moeilijk valt te rijmen met artikel 2 lid 1 GBR, dat bepaalt wanneer een RA geacht wordt op te treden als accountant. Betrokkene kon hiertegen echter niet in beroep, omdat de klacht ongegrond werd verklaard. Daardoor bleef onduidelijkheid bestaan.

Accountancy-achtig

Maar ook aan deze onduidelijkheid is door de genoemde recente uitspraak (AWB 03/433) een einde gemaakt. Het college oordeelde dat de omstandigheid dat de deskundigheid als registeraccountant een rol speelde bij het besluit hem aan te zoeken als bindend adviseur, op zichzelf niet de conclusie wettigt dat hij optrad als accountant. Ook oordeelt het college dat evenmin is gebleken dat de betrokken RA in de bindend adviesprocedure (met gebruikmaking van zijn RA-titel) werkzaamheden heeft verricht die zozeer op het terrein van de accountancy liggen dat toch zou moeten worden geoordeeld dat hij als accountant is opgetreden. A contrario zou hieruit kunnen worden afgeleid dat bij de combinatie van accountancy-achtige werkzaamheden en het gebruik van de RA-titel wel sprake is van optreden als accountant.

Niet te snel

Wij menen dat bij arbitrage en bindend advies niet te snel moet worden geoordeeld dat dit op het terrein van de accountancy ligt. Het optreden als accountant is nu eenmaal geen 'rechterlijke' functie. De hoofdfunctie van accountants is het beoordelen van de weergave van de economische gevolgen van (andermans) handelen, niet van het handelen zelf. Dat is een groot verschil met rechtspraak. ■

Noot

* Hans Blokdijk is emeritus hoogleraar accountancy aan de Vrije Universiteit, hoogleraar accountancy aan NIVRA-Nyenrode en zelfstandig gevestigd adviseur. Jan Achten is werkzaam bij BDO Accountants (artikel op persoonlijke titel).