

P.M. van der Zanden B.V.

Aan: j.boontjes@nba.nl

Van: Prof.dr.mr. P.M. van der Zanden RA

CC:

Datum: 21 november 2023

Betreft: Reactie op NBA-publicatie  
Geheimhouding ontrafeld,  
Discussienota over transparantie en  
geheimhouding van accountants

## Vooraf

Het zal de projectgroep niet verbazen dat ik behoefte voel om op hun publicatie te reageren. Uit publicaties van mijn hand in het verleden<sup>1</sup> mag blijken dat ik voor het onderwerp altijd bijzondere belangstelling heb gehad. De laatste publicatie tezamen met collega en vriend Prof mr. H. Beckman over spreekrecht en spreekplicht in het ondernemingsrecht<sup>2</sup>, een publicatie die ook door de projectgroep wordt aangehaald en ten dele handelt over de in de publicatie behandelde materie.

Graag wil ik de leden van de projectgroep complimenteren met de resultaten van hun onderzoek en studie. De beschikbare jurisprudentie en literatuur is goed in kaart gebracht en op een afgewogen manier met bevindingen en stellingen in kaart gebracht.

Dit laat onverlet dat ik graag toch enkele kanttekeningen bij het document wil maken. Deze kanttekeningen heb ik als volgt ingedeeld:

- Allereerst wil ik enkel algemene observaties die aan mijn commentaar ten grondslag liggen met de projectgroep delen
- Vervolgens zal ik enkele prealabele opmerkingen bij bepaalde alinea's van publicatie maken
- Daarna zal ik de consultatieve vragen die op blz. 34 van de publicatie zijn gesteld beantwoorden. Daar waar dit nuttig is zal ik verwijzen naar mijn commentaar op bepaalde alinea's
- Tot slot zal ik mijn visie op enkele samenhangende vraagstukken met betrekking tot geheimhouding door accountants en de maatschappelijk verwachtingen met betrekking tot de uitingen van accountants kort bespreken tegen de achtergrond van hetgeen de projectgroep in haar rapport bespreekt.

---

<sup>1</sup> Enkele observaties met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling bij financiële verslaggeving, *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* 2019, no. 1., 'De positie van de accountant bij "fouten" in de jaarrekening (of de controle daarvan)', Vereniging Jaarrekeningenrecht, *bundel 2016-2018, met J.B.S. Hijink, e.a., Serie vanwege het van der Heijden Instituut, no 154, Wolters Kluwer, 33 §- 48.*, 'Accountants in de problemen! Balanscommissaris, een panacee?', *Ondernemingsrecht 2014 aflevering 10/11*. Forum 'Accountants op het hellend vlak? Behoort het tot de taak van accountants informatie over derden te verstrekken?', *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht, 2011/2, jaargang 6, juni 2011*.

<sup>2</sup> Wie het weet mag het zeggen? Over spreekrecht en spreekplicht in het ondernemingsrecht. H.Beckman. *P.M. van der Zanden, TvOB Tijdschrift voor vennootschapsrecht, rechtspersonenrecht en ondernemingsbestuur, 2022, no 2 april 2022, Uitgeverij Paris en Ondernemingsrecht Afl. 7 mei 2022, Wolters Kluwer*

## Enige algemene observaties

### Het begrip geheimhouding en vertrouwelijke informatie

De behandeling van het vraagstuk van de geheimhouding die een openbaar accountant als buitenstaander bij het vennootschappelijk verband dat de naamloze vennootschap vormt, hoort te betrachteren wordt in de onderhavige publicatie wel erg pragmatisch aan de hand van met name Nederlandse jurisprudentie, en dan nog beperkt tot met name het faillissementsrecht en het accountantstuchtrecht benaderd.

Geheimhouding richt zich op informatie die niet buiten een bepaalde kring, in dit geval het vennootschappelijk verband, bekend is. De vraag welke informatie niet buiten die kring bekend mag worden gemaakt is een vraag naar de bevoegdheid om die grens te bepalen.

Naar mijn oordeel zou de bestudering van de vraag naar geheimhouding veel diepgaander moeten worden uitgevoerd en zich richten op de vraag wie bevoegd is te beslissen welke informatie, die slechts binnen de organisatie die het vennootschappelijk verband in stand houdt bekend is, aan derden buiten het bestuur van het vennootschappelijk verband kenbaar gemaakt mag, kan of zal worden. Dit raakt dus de vraag van de verhoudingen tussen leden van de organisatie en de (leden van de) organen van het vennootschappelijk verband en de relatie tussen de vennootschap als zodanig, vertegenwoordigd door haar organen en derden waaronder de accountant. Ik zou menen dat die verhouding primair door de wettelijke bepalingen en de statuten worden beheerst. De informatie-uitwisseling tussen de organen van de vennootschap wordt beheerst door het vennootschapsrecht en de statuten en de daarin gedefinieerde verantwoordelijkheden en bevoegdheden. Daarbij ligt mijns inziens in beginsel de bevoegdheid bij het bestuur. De informatieverstrekking aan derden wordt beheerst door wetgeving. Ook bij die informatieverstrekking meen ik dat de bevoegdheid in beginsel bij het bestuur ligt. Daarbij onderken ik dat de accountant maar ook de curator in geval van faillissementen en ook ambtenaren van toezichthoudende organisaties een bijzondere verhouding ten opzichte van de vennootschap hebben. Ook onderken ik dat in het kader van geschillen binnen de vennootschap en tussen de vennootschap en derden omstandigheden kunnen bestaan die de informatieverstrekking dwingend anders voorschrijven dan de beschikkingsmacht die het bestuur in beginsel heeft..

In de publicatie mis ik een dergelijke analyse. Er wordt slechts de vraag aan de orde gesteld wat vertrouwelijk is.

### Publiek belang

In de publicatie wordt met enige regelmaat verwezen naar 'het publiek belang'. Dit is de laatste decennia in discussies rondom het accountantsberoep niet ongebruikelijk. Toch is de term betrekkelijk onbepaald. De WRR definieert publiek belang als de maatschappelijk belangen waarin de markt of de samenleving niet op een bevredigende wijze voorziet<sup>3</sup>. De wijze waarop daar alsnog in wordt voorzien is in die visie aan de politiek.

Een vraag die zich aldus opdringt is of het regelen van informatieverstrekking door een geheimhouder met een beroep op het publieke belang door de organisatie van die geheimhouders zelf kan worden geregeld, temeer daar daarbij belangen van andere betrokkenen zoals de vennootschap zelf, de organen van de vennootschap en het bredere publiek betrokken zijn. Weliswaar gaat het om een discussienota en is de aanleiding onder meer NBA -Handreiking 1118 'Het optreden van de externe accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders', maar ligt rechtsvorming op dit gebied niet meer in de lijn van de verantwoordelijkheid van de landelijke politiek?

### Internationale invloeden

De internationale kapitaalmarkten zijn in hoge mate met elkaar vervlochten. De vraag dringt zich op in hoeverre situaties in andere jurisdicties dan de onze, invloed hebben op de geheimhouding met betrekking tot onze vennootschappen. En door hen in stand gehouden ondernemingen.

Daarnaast is geheimhouding ook een element dat een rol speelt in de concurrentie- en machtsverhoudingen. Met doorbreking van de geheimhouding kunnen concurrenten en machthebbers kwetsbaarheden ontdekken die hen van nut zijn in het beconcurreren of manipuleren van hier gevestigde vennootschappen.

Ook moet men zich realiseren dat de historische ontwikkelingen van het accountantsberoep niet overal uniform is verlopen. In veel continentaal Europese landen is het vetrekpunt een commissarisachtige rol (zie Commissaires aux Comptes, Frankrijk, Commissaris – Bedrijfsrevisor, vroeger België) terwijl in de Angelsaksische landen, waarop het Nederlandse beroep zich vooral heeft georiënteerd het beroep zich meer richtte op het louter verifiëren van de juistheid van de financiële verslaggeving.

Het lijkt gewenst dat Nederland en in dit geval de Nederlandse accountants geen "Alleingang" maken maar dat de opvattingen internationaal worden afgestemd.

<sup>3</sup> Het borgen van publiek belang, Wetenschappelijk Raad voor het Regeringsbeleid, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2000

### **Verschuivende machtsverhoudingen**

Het adagium in deze tijd luidt vaak "kennis is macht". Dit betekent dat informatie een zeker macht vertegenwoordigt of gebruikt kan worden voor machtsuitoefening.

Een maatschappelijke tendens lijkt te zijn dat de macht tussen natiestaten en grote bedrijven aan het verschuiven is. Daarnaast is waarneembaar dat binnen de grote beursvennootschappen de machtsverhoudingen tussen bestuur en aandeelhouders wijzigen waarbij de aandeelhouders meer macht naar zich toe lijken te trekken. Daarbij is er ook nog een onderscheid tussen de verschillende categorieën aandeelhouders waarneembaar. Met name grote beleggers (pensioenfondsen, vermogensbeheerders, zakenbanken, hedge-funds e.d.) hebben veel capaciteit om informatie met betrekking tot ondernemingen te vergaren en te verwerken en op basis daarvan actie te ondernemen. Dit alles maakt de informatieverstrekking een belangrijk politiek issue voor zowel de landelijke en internationale overheden als voor de vertegenwoordigers van de verschillende categorieën beleggers en andere bij grote ondernemingen betrokken partijen.

Daar waar informatieverstrekking aan de orde is, zal ook geheimhouding aan de orde zijn. De politieke dimensie mag hierbij niet ontbreken. Dit aspect komt in de publicatie niet aan de orde.

## **Prealabele opmerkingen bij enkele alinea's van de NBA-publicatie 'Geheimhouding ontrafeld'**

### ***f.a.v. Management samenvatting***

Er wordt gesteld (tweede alinea, eerste zin) dat aandeelhouders graag een toelichting willen van de accountant op de controleverklaring en meer willen horen over de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de controlebevindingen. Ook andere stakeholders en het maatschappelijk verkeer zouden dergelijke informatie verwachten (derde alinea, eerste zin).

Los van de vraag waar deze constatering op is gebaseerd is een onbeantwoorde vraag in het rapport of aan die wens voldaan zou moeten worden. Wat is de rechtvaardiging om deze informatie te verstrekken? De opdracht aan de accountant is, kort gezegd, te onderzoeken of de financiële verslaggeving voldoet aan de wetgeving en of deze een getrouw beeld geeft. Een buitenstaander kan op basis van enkele vragen zich geen oordeel vormen of het onderzoek adequaat en juist is uitgevoerd. Ten aanzien van de bevindingen stelt de wetgever dat deze door de accountant ter kennis van het bestuur en de raad van commissarissen (verder aan te duiden als rvc) moet worden gebracht (art. 2:393 lid 4 BW). Op grond van die bevindingen kunnen bestuur en rvc actie ondernemen en desgewenst de aandeelhouders informeren. Dit betreft een uitdrukkelijke verantwoordelijkheid van deze organen van de vennootschap. De bevindingen kunnen bijzonder (concurrentie) gevoelige zaken betreffen. De enkele kans – uitgaande van de interpretaties die in de publicatie worden ontwikkeld - op het openbaar worden kan daarom de communicatie van de accountant met het bestuur en de rvc beïnvloeden, hetgeen als een ernstig nadeel kan worden gezien. Indien aandeelhouders willen nagaan of de bevindingen van de accountant zijn opgevolgd kunnen ze dienaangaande het bestuur en de rvc bevragen. De enige vraag die daarna nog zou kunnen resteren is of de beantwoording door bestuur en rvc getrouw is.

Overigens moet ook opgemerkt worden dat ten onrechte, geen onderscheid wordt gemaakt tussen de werkzaamheden van de accountant en zijn bevindingen. De werkzaamheden betreffen activiteiten van de accountant zelf. Daarover communiceren is een verantwoordelijkheid van de accountant in relatie tot de opdrachtgever vevat in de overeenkomst die hij aangaat met de vennootschap vertegenwoordigd door het bestuur. Hoewel dit in de onderhavige publicatie niet aan de orde komt wordt soms het feit dat tot het verlenen van de opdracht tot controle primair aan de algemene vergadering (AV) is voorbehouden (art. 2:393 lid 2 BW) de conclusie verbonden dat de AV om die reden recht zou hebben op communicatie met de accountant. Mij lijkt dat geen juiste gevolgtrekking. De uitvoering van dat besluit van de AV is voorbehouden aan het bestuur. Dat zal de modaliteiten bepalen en alle communicatie namens de vennootschap voor zijn rekening nemen.

De bevindingen betreffen waarnemingen van activiteiten en feitelijkheden binnen het vennootschappelijk verband en de door haar in standgehouden onderneming, met daaraan gekoppeld oordelen van de accountant. Oordelen die aldus niet los van de onderliggende context (feiten en activiteiten) kunnen worden gemaakt en aldus zullen nopen tot het verstekken van informatie over feiten en activiteiten van de vennootschap. Dit betreft dus rechtstreeks informatie die de vennootschap aangaat.

In de laatste alinea op blz 4 van de managementsamenvatting wordt geconcludeerd dat de accountant vrijuit kan communiceren over zijn werkzaamheden en bevindingen.

Een concludente redenering die aan deze constatering ten grondslag ligt ontbreekt. Ik zou het er om bovengenoemde redenen voor willen houden dat dit wellicht voor de werkzaamheden van de accountant geldt maar zeker niet voor zijn bevindingen.

Mijn oordeel over de stellingen die op blz. 5 van de managementsamenvatting zijn vermeld, zal ik in het onderdeel 'beantwoording consultatievragen' aan de orde stellen.

### **f.a.v.1 Inleiding**

In de eerste alinea wordt gesteld dat de geheimhoudingsplicht van de accountant de vertrouwelijkheid moet waarborgen maar niet absoluut is.

Deze stelling wordt niet nader onderbouwd.

In de tweede alinea wordt gesteld dat er 'vanuit de maatschappij een roep om transparantie.... klinkt'.

Niet wordt aangetoond waarom noodzakelijkerwijs de accountant aan die roep zou moeten voldoen. Niet iedere roep om transparantie wordt maatschappelijk gehonoreerd of is legitiem. (zie bijv. de privacywetgeving). De projectgroep zou de legitimiteit van de roep om transparantie en de vraag wie aan die roep moet voldoen moeten analyseren en beargumenteren.

### **f.a.v. 2 Achtergrond, vraagstelling en opzet notitie**

In de eerste alinea op blz. 10 worden met kennelijke instemming uitlatingen van zowel de 'Kwartiermakers Toekomst Accountancysector als de Monitoring Commissie Accountancy' aangehaald waar zij het hebben over de door de accountant te betrachten transparantie.

In de publicaties van beide gremia ontbreekt echter een deugdelijke analyse van de vraag in hoeverre accountants transparant kunnen, mogen en eventueel moeten zijn tegenover aandeelhouders en derden buiten de vennootschap. Het had naar mijn oordeel juist op de weg van deze projectgroep gelegen om daar een diepgaande en goed onderbouwde analyse van te geven. Men volstaat echter met als uitgangspunt te nemen dat aan de wensen in het maatschappelijk verkeer moet worden voldaan om vervolgens naar de jurisprudentie te kijken hoe een en ander in specifieke situaties door de rechter is beoordeeld. Beter zou het geweest zijn te vertrekken vanuit een principiële analyse met aan dacht voor de functies van geheimhouding, vertrouwelijkheid en de verantwoordelijkheden van alle betrokkenen bij de maatschappelijke instituties die een rol spelen.

### **f.a.v. 3 Welke informatie is vertrouwelijk?**

De tweede zin van de eerste alinea: "De eigen bevindingen van de accountant zijn in principe niet vertrouwelijk" is fundamenteel onjuist.

De bevindingen betreffen per definitie informatie over toestanden (activiteiten en feitelijkheden) binnen het vennootschappelijk verband en de in standgehouden onderneming en het daarover beschikken anders dan voor de formulering van een oordeel over de betrouwbaarheid van mededelingen namens de vennootschap door het bestuur en commissarissen, valt buiten de functie van de accountant zoals deze thans in de wet is verankerd. De positie van de accountant in dezen is volgens mij het beste te vergelijken met de vastleggingen van een arts in zijn patiëntenadministratie. Niemand twijfelt eraan dat een arts niet op basis van een beroep op transparantie zomaar mededelingen aan (zelfs betrokken) derden mag doen.

Slechts op basis van wettelijk opgelegde verplichtingen kan geheimhouding terecht worden doorbroken.

Op blz.13 eerste alinea wordt gesteld dat ook beroepsregels van invloed zijn. In de tweede daaropvolgende alinea wordt dit enigszins verder uitgewerkt. Dit roept de interessante fundamentele vraag op of op basis van beroepsregels het recht van derden op het vertrouwelijk blijven van informatie met betrekking tot betrokkenen (hem betreffende of zijn activiteiten) en die terecht alleen bij betrokkene aanwezig zijn en niet bij anderen, aangetast kan worden. Binnen het eerdergenoemde voorbeeld: kan beroepsreglementering van een arts ertoe leiden dat informatie uit het patiëntendossier buiten de wil van de patiënt bij derden bekend wordt? Overigens realiseer ik me dat deze fundamentele vraag indien het een organisatorisch verband betreft (eventueel met de juridische status van rechtspersoon) nog gecompliceerder is maar daarmee niet minder fundamenteel.

De constatering van de projectgroep in de eerste alinea op blz. 14 is, gegeven mijn hierboven gegeven benadering, onjuist. Dat heeft als gevolg dat ik de constatering in de derde zin van 'Bevinding 1' eveneens onjuist acht of ten minste prematuur.

### **f.a.v. 4 Transparantie in de controleverklaring**

De eerste zin van de tweede alinea (onder het hoofd Rolverdeling) is, gegeven de eerdere uitlatingen, minst genomen opmerkelijk. Kennelijk onderkennen belangrijke betrokkenen dat de rolverdeling op dit moment is dat het bestuur verslag doet en de accountant verifieert.

### **f.a.v. 5 Transparantie op en rond de algemene vergadering**

Op blz. 10 worden de door de projectgroep onderkende mogelijke vragen van aandeelhouders geformuleerd. Daarbij wordt geen aandacht besteed aan het fundamentele onderscheid tussen vragen betreffende de werkzaamheden en de bevindingen (zie hiervoor) van de accountant.

Ook wordt, zonder commentaar, de vraag aangehaald: "Wat schrijft de accountant in de management letter aan het bestuur?" Zou het niet passend zijn te vermelden of naar het oordeel van de projectgroep de accountant zonder toestemming van het bestuur vrij is over de communicatie met het bestuur mededeling te doen aan de AV?. Het moge duidelijk zijn dat indien de communicatie tussen het bestuur en de accountant bij derden bekend kan worden dit in de keuze van de onderwerpen en de wijze van formuleren aanzienlijke invloed zal hebben. De communicatie is dan niet meer 'vrij' en krijgt daarmee een strategische en politieke dimensie. De vraag is of de bijdrage van de accountant aan het publieke belang daarmee gediend is.

Ook ten aanzien van de andere op deze bladzijde verwoorde vragen zijn kanttekeningen te maken.

Onderaan blz. 18 en bovenaan blz. 19 vraagt de projectgroep zich af of het feit dat weinig tuchtrechtspraak met betrekking tot het beantwoorden van vragen beschikbaar is, veroorzaakt wordt door het feit dat accountants terughoudend zijn. Is een meer voor de hand liggende verklaring niet dat zowel accountants, bestuurders als aandeelhouders begrijpen dat dergelijke vragen door een accountant niet behoren te worden beantwoord.

Op blz. 19 tweede alinea wordt aan art. 2: 117 BW lid 5 (waarin de accountant de bevoegdheid krijgt de vergadering waarin de vaststelling van de jaarrekening aan de orde is bij te wonen en het woord te voeren) een conclusie verbonden die geen recht doet aan de totstandkoming van die bepaling. Al vanaf de invoering van de Aanpassingswet 4<sup>e</sup> EEG-richtlijn had de accountant wiens opdracht werd beëindigd de bevoegdheid om zich te laten horen door de AV (art. 2:393 lid 2 vijfde volzin). Dit ter bescherming van zijn positie. Binnen de beroepsorganisatie is weleens de vraag gerezen of dit recht onder omstandigheden niet tevens de plicht inhoudt om zich te doen laten horen. In een wat verder verleden heb ik in een publicatie daarop weleens gewezen. Toen de Corporate Governance Commissie in de Code de bepaling opnam dat de accountant in de AV bij de bespreking van de jaarrekening aanwezig behoorde te zijn is opgemerkt dat deze toegang dan wettelijk zou moeten worden geregeld. De wet voorzag er niet in dat, buiten gevolmachtigden van leden van de organen van de vennootschap, derden toegang zouden moeten krijgen tot de AV. Om daaruit de conclusies te trekken omtrent hetgeen de accountant al dan niet in de AV over de vennootschap mag meedelen gaat mijns inziens te ver.

### **f.a.v. 6 Maatschappelijke vraag om verantwoording**

In deze paragraaf gaat de projectgroep in de kop en eerste alinea in op het onderzoek door de commissie de Winter inzake het Afval Energie Bedrijf Amsterdam (AEB) en de Raadsenquête AEB. In dat kader wordt vermeld dat de controlerend accountant zich bij het eerste onderzoek terughoudend opstelde en aan het tweede onderzoek wel meewerkte. De projectgroep haalt daarbij de kritische kanttekeningen die Pheiffer in een column in het FD over de opstelling van de accountant aan. Zie ik het goed dan heeft hij als enig argument voor die kritiek het beroep op het publieke belang dat met het spreken van de accountant gemoeid zou zijn. Maakt dit de analyse van de situatie waarbij een accountant betrokken wordt in een onderzoek dat nadrukkelijk in de publiek sfeer terecht komt tot een karikatuur?

Bij onderzoeken van deze aard dient de accountant zich naar mijn oordeel heel sterk bewust te zijn van alle betrokken belangen. De vraag is in zo'n geval wat precies het betrokken publieke of misschien wel openbare belang was? Dergelijke belangen zijn, evenals bijvoorbeeld het vennootschappelijke belang, een afweging van alle betrokken belangen. Deze afweging kan nauwelijks door een buitenstaander, die per definitie niet op de hoogte is van alle relevante aspecten, deugdelijk worden gedaan. Die derde ontbeert een deugdelijke grondslag voor zijn oordeel. Het had de projectgroep gesierd als men zich de moeite had getroost de complexiteit van de belangenafweging in dergelijke gevallen te verduidelijken.

Het voorgaande geldt m.m. ook voor de op blz. 24 genoemde onderzoeken.

### **f.a.v. 7 Verantwoording bij vermeende fouten**

Het eerste deel van deze paragraaf handelt met name op de positie van de accountants tegenover curatoren en dan met name de exhibitieplicht. Duidelijk is dat een beroep op art. 843a Rv een wettelijke grondslag kan vormen voor door breking van de geheimhoudingsplicht. De toepassing kan door de rechter getoetst worden. Op basis van een beperkte hoeveelheid jurisprudentie lijkt de conclusie getrokken te worden dat in beginsel de door de curator gevraagde informatie moet worden verstrekt. In art. 843a Rv lid 3 is bepaald: "Hij die uit hoofde van zijn ambt, beroep of betrekking tot geheimhouding verplicht is, is niet gehouden aan deze vordering te voldoen, indien de bescheiden uitsluitend uitdien hoofde te zijner beschikking staan of onder zijn berusting zijn." Er wordt door de projectgroep gesteld dat deze geheimhoudingsbepaling op grond van de aard van het accountantsberoep niet van toepassing is. Ik waag dat te betwijfelen. Dat een beroep op deze geheimhoudingsbepaling in een concreet geval, niet opgaat is zeer wel



denkbaar, indien bijvoorbeeld de accountant de administratie van een client onder zich heeft. Het kan echter zeer wel zijn dat juist bepaalde documenten die dienstig zouden kunnen zijn voor het mogelijke onderzoek van de curator naar de oorzaken van het faillissement, door curatoren worden opgevraagd waarvoor de geheimhouding wel kan gelden omdat zij bijvoorbeeld slechts de overwegingen van de accountant bevatten die hij aan zijn oordeel ten grondslag legt. Slechts als de curator bijv. een aansprakelijkheidsprocedure tegen de accountant zou voeren kan wellicht een beroep op grond van art. 843a Rv slagen. Het zou mijns inziens aanbeveling verdienen deze materie verder te onderzoeken bijvoorbeeld in samenwerking met de beroepsvereniging van curatoren Insolad.

### **f.a.v. 8 Oorzakenonderzoek en lerend vermogen**

Geen opmerkingen

### **f.a.v. 9 Afsluiting**

In de tweede subparagraaf wordt de verdergaande transparantie van de accountant besproken. De projectgroep citeert een aantal mogelijke vragen die gesteld kunnen worden door aandeelhouders. Opmerkelijk is dat gegeven de aard van de gestelde vragen de projectgroep niet nadrukkelijk aan de orde stelt dat de accountant in het kader van zijn onderzoek naar de jaarrekening in beginsel slechts uitspraken kan doen over de jaarrekening als geheel en niet over de afzonderlijke posten (waar een deel van de voorbeeldvragen over lijken te gaan). Een punt dat ook niet aan de orde komt in paragraaf 4.

In het tweede deel van deze sub paragraaf wordt gesteld dat de accountant het recht heeft het woord te voeren op de AV. Deze formulering is in die zin onnauwkeurig dat in art. 2: 117 BW lid 5 de accountant de bevoegdheid wordt verleend het woord te voeren. De orde wordt echter bepaald door de voorzitter van de vergadering. Slechts over het intrekken van de opdracht heeft hij het recht gehoord te worden. In art. 2:392 lid 2 BW is bepaald: " De algemene vergadering hoort de accountant op diens verlangen omtrent de intrekking van een hem verleende opdracht of omtrent het hem kenbaar gemaakte voornemen daartoe."

## **Beantwoording van de consultatievragen**

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de motivering van de beantwoording ook zal worden terugverwezen naar de prelabelle opmerkingen.

### **1) Kunt u zich vinden in de stellingen die in dit discussiedocument worden ingenomen?**

m.b.t. stelling 1: Vertrouwelijkheid: een afweging in een specifieke situatie (par 3)

Zoals reeds in het voorgaande gemotiveerd uiteengezet meen ik dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen informatieverstrekking over de uitvoering van de opdracht en over de bevindingen. In deze paragraaf wordt aan bevindingen nog toegevoegd 'de eigen waarnemingen'. Mij is niet duidelijk wat het onderscheid is tussen eigen waarneming en bevinding. 'Eigenwaarneming' kan begrepen worden onder de term 'bevinding'.

Wat daar van zij, naar mijn oordeel is de accountant slechts bevoegd zijn bevindingen aan anderen dan het bestuur en/of de rvc kenbaar te maken indien daartoe een uitdrukkelijke wettelijke grondslag zou bestaan (quod non) of het bestuur de accountant daarvoor uitdrukkelijk toestemming heeft verleend.

Betreffende informatieverstrekking over de uitvoering van opdracht meen ik dat de accountant bevoegd kan worden geacht daarover mededeling te doen voor zover daarmee geen informatie wordt gedeeld die op de gecontroleerde zelf betrekking heeft. Een aandachtspunt behoort daarbij te zijn dat de accountant er voor moet waken met de informatie meer vertrouwen te wekken dan op grond van zijn werkzaamheden gerechtvaardigd is. Hij moet zich daarbij realiseren dat 'leken' niet steeds de strekking van de beschreven activiteiten kunnen overzien.

Een beroep op het 'publieke belang' lijkt mij niet aan de orde. Een fenomeen wordt pas een publiek belang als de overheid zich dat aantrekt (zie hiervoor). De accountantscontrole is een dergelijk fenomeen dat de overheid niet geheel aan de markt overlaat, hetgeen blijkt uit het regelen van de wettelijke controle. De informatieverstrekking door de vennootschap en de accountant is in Boek 2 BW geregeld. Daarvan kan niet door middel van ruime interpretatie van beroepsregels worden afgeweken. De verdeling van de informatieplicht is in een formele wet geregeld.

Beroepsregels worden door de beroepsorganisatie en haar leden vastgesteld, weliswaar met toezicht van de minister, maar dat maakt accountants nog niet gerechtigd de in de wet gestructureerde informatieverplichtingen te doorbreken.

m.b.t. stelling 2: Organisatie rapporteert, accountant controleert (par.4)

Met deze stelling ben ik het eens, met in achtneming van het onder stelling 1 vermelde.

### m.b.t stelling 3: Handreiking 1118 na elk AV seizoen evalueren en actualiseren (par.5)

Zoals uit zowel dit commentaar als uit de eerder aangehaalde publicatie met collega Beckman moge blijken, meen ik dat Handreiking 1118 niet geschikt is. Een grondige evaluatie, zoals in het onderhavige proces, is dan ook welkom.

### m.b.t. stelling 4: Voorbereiding op de AV (par.5)

Dit onderwerp wordt in de publicatie niet uitgebreid geanalyseerd. De constatering door de projectgroep dat sommige (beursgenoteerde) organisaties in voorbereiding op de AV gesprekken voeren met aandeelhouders, roept de vraag op of en zo ja in hoeverre eventueel de informatieverstrekking in een dergelijke bijeenkomst zich verhoudt tot het verbod op het delen van voorwetenschap? Moet een accountant zich bij deelname aan dergelijke bijeenkomsten niet zeer bewust zijn van de ingewikkelde regelgeving dienaangaande.

### m.b.t. stelling 5: Woord voeren op buitengewone AV

In de eerste zin wordt gesproken over de 'bevoegdheid' van de accountant, in de een na laatste zin van het 'recht'. Een aanpassing van het BW waarbij deze bevoegdheid wordt verleend is zinvol. De accountant dient zich ook in deze situatie, die makkelijk tot conflictueuze verhoudingen kan leiden, bewust te zijn van de grenzen van zijn geheimhoudingsplicht. De kans dat hij bij dergelijke vergaderingen wordt 'verleid' tot een oordeel waarvoor een deugdelijke grondslag ontbreekt is mijns inziens aanzienlijk.

### m.b.t stelling 6: Wettelijke bevoegdheid om het woord te voeren uitbreiden naar grote BV's met meerdere aandeelhouders en grote verenigingen en coöperaties (par 5)

De invoering van de mogelijke aanwezigheid in de aandeelhoudersvergaderingen van naamloze vennootschappen vond zijn aanleiding in de invoering van de Corporate Governance Code waarin dit werd gesuggereerd. Hoewel het vinden van de juiste rol van de accountant in deze vergadering moeite heeft gekost en nog altijd moeite kost (gezien onderhavige publicatie) bestaat er geen principiële bezwaar tegen. Wel lijkt het aangewezen om te onderzoeken of de bedoelde entiteiten behoefte hebben aan deze faciliteit.

### m.b.t stelling 7: Openbaarmaking presentatie van de accountant op de AV (par 5)

In beginsel dienen de vragen en antwoorden van de accountant in de notulen van de vergadering te worden opgenomen. Indien de accountant een presentatie geeft dient deze onderdeel uit te maken van de notulering. Indien een webcast beschikbaar wordt gemaakt meen ik dat deze op dezelfde wijze moet worden behandeld als de andere stukken voor de vergadering.

### m.b.t. stelling 8: Tussentijdse mededeling (par.5)

Dit voorstel onderschrijf ik.

### m.b.t. stelling 9: Meewerken aan toedrachtsonderzoeken (par. 6)

Bij deze stelling mis ik verdere onderbouwing van de redengeving dat, indien er geen wettelijke plicht bestaat, de accountant het publiek belang bij de genoemde onderzoeken zwaar moet laten wegen. Verwart de projectgroep hier niet openbaar belang en publiek belang. Indien sprake is van publiek belang tot het betrekken van de accountant bij een dergelijk onderzoek ligt het op de weg van de overheid dit te organiseren (zie definitie publiek belang). Indien het om een openbaar of algemeen belang gaat kan dit worden begrepen als datgene wat voor de samenleving in zijn geheel wenselijk, nodig of nuttig is. Het gaat om feiten en omstandigheden die voor iedereen van belang zijn. De accountant zal bij zijn beslissing tot participatie alle betrokken belangen moeten afwegen en desnoods ook voorwaarden moeten stellen om gerechtvaardigde belangen van betrokkenen veilig te stellen.

### m.b.t. stelling 10: Informatie verschaffen aan curatoren

Evident is dat de accountant aan wettelijke verplichtingen moet voldoen. Dat daarvoor ook kennisname van de jurisprudentie nodig is, is duidelijk. Wellicht is te overwegen toe te voegen dat het onder omstandigheden raadzaam is juridisch advies in te winnen omdat het wel voorkomt dat juristen bij dergelijke verzoeken posities innemen die niet algemeen gedeeld worden en ook nog niet in rechte zijn getoetst.

### m.b.t. stelling 11: Oorzaakonderzoek en lerend vermogen (par 8)

Op zich is de gedachte om langs de weg van de Onderzoeksraad voor Veiligheid het lerend vermogen van het beroep te vergroten, heel redelijk. De in de derde zin verwoorde stelling van de projectgroep '(meewerken aan) het onderzoek vormt geen aansprakelijkheids- of handavingsrisico' blijkt in de praktijk niet juist. Recent kwam in een

publicatie in de NRC over het opleggen van zeer aanzienlijke boetes aan bedrijven op Chemelot aan de orde dat volgens het OM een van de aanleidingen tot onderzoek, vervolging en bestraffing een rapport van de Onderzoeksraad voor de Veiligheid was<sup>4</sup>.

## 2) Kunt u zich vinden in de bevindingen in dit discussiedocument?

Allereerste wordt verwezen naar hetgeen reeds onder de prealabele commentaren is vermeld.

De bevindingen lijken te zijn samengevat in paragraaf 9 Afsluiting. De beantwoording van de vraag of ik me kan vinden in de bevindingen zal ik trachten te doen aansluiten op de indeling van paragraaf 9

m.b.t. bevinding 1: Wanneer is informatie vertrouwelijk? (paragraaf 3)

Omdat er geen algemene definitie van vertrouwelijkheid bestaat, zou de reikwijdte van de geheimhouding niet te bepalen zijn. De projectgroep is van oordeel dat de accountant mag communiceren over zijn of haar werkzaamheden en bevindingen.

Zoals eerder opgemerkt meen ik dat de geheimhoudingsverplichting op basis van de concrete omstandigheden wel te bepalen zijn. Binnen het vennootschappelijke verband bepaalt behoudens andersluidende wetsbepalingen, het bestuur welke informatie die binnen dit verband en de door haar gedreven onderneming aanwezig is en niet buiten die kring bekend is, bekend mag worden gemaakt en door wie. Een buitenstaanders als de controlerend accountant mag en moet kennismaken van die informatie maar is daarmee, behoudens uitdrukkelijke toestemming van het bestuur, volgens mij niet bevoegd die met anderen te delen. De bevoegdheid een verklaring omtrent de getrouwheid af te geven en bevindingen aan het bestuur en de rvc te doen toe komen is in Titel 9 BW 2 geregeld en bepaald niet dat de bevindingen met aandeelhouders gedeeld moeten of mogen worden noch dat zij aan derden bekend mogen worden gemaakt.

Wellicht kan de beantwoording met betrekking tot mededelingen over zijn werkzaamheden anders luiden indien en voor zover daaruit geen geheim te houden informatie blijkt. Indien de accountant de opzet en uitvoering van zijn werkzaamheden toelicht kan dat wellicht zonder informatie omtrent de vennootschap te onthullen. Daarbij dringt zich overigens de vraag op of de geïnformeerden de juiste betekenis van de verstrekte informatie kunnen doorgronden. Hier lijkt de les van Limperg met zijn oude 'leer van het gewekte vertrouwen' van toepassing. De accountant moet te allen tijde voorkomen dat hij met zijn mededelingen meer vertrouwen opwekt dan door zijn werkzaamheden zijn gerechtvaardigd.

In hoeverre kan de accountant transparanter zijn over zijn controlewerkzaamheden in de controleverklaring? ((paragraaf4)

m.b.t. bevinding 2: het basisprincipe is dat de gecontroleerde onderneming rapporteert en de accountant verifieert en controleert.

Die constatering onderschrijf ik.

m.b.t. bevinding 3: gegeven de vertrouwelijkheid van een fraudeonderzoek zal, indien de verslaggevingsregels de onderneming dwingen hiervan melding te maken en daaraan wordt geen gevolg gegeven, de accountant de gevolgen voor zijn controleverklaring overwegen.

Die constatering onderschrijf ik.

In hoeverre kan de accountant op en buiten de AV een toelichting op de controleverklaring, controlewerkzaamheden en controlebevindingen geven aan aandeelhouders (paragraaf 5)

m.b.t bevinding 4: kennelijk willen aandeelhouders geïnformeerd worden door de accountant m.b.t. zijn bevindingen inzake de milieudoelen, de continuïteit, de schattingselementen in de jaarrekening, de interne beheersing, fraude, cultuur en gedrag, de opstelling van het bestuur bij meningsverschillen. Onduidelijk is of voor dergelijke mededelingen verder gaan dan de voorschriften uit het Burgerlijk Wetboek en de Europese regels en of de accountant een deugdelijke grondslag kan vinden voor een deel van deze aspecten?

In het voorgaande heb ik reeds beargumenteerd dat de accountant zich moet onthouden van het mededelen van zijn bevindingen anders dan die welke op dit moment reeds in de accountantsverklaring worden vermeld. Daarbij verwijst ik graag ook naar de eerdergenoemde publicatie van Beckman en mijzelf<sup>5</sup> over dit onderwerp. Met betrekking

<sup>4</sup> Zie NRC 3november 2023 ,E2 Economie: Bij Chemelot ging noga eens wat mis. (derde alinea)

<sup>5</sup> Wie het weet mag het zeggen? Over spreekrecht en spreekplicht in het ondernemingsrecht. H.Beckman. P.M. van der Zanden, TvOB Tijdschrift voor vennootschapsrecht, rechtspersonenrecht en ondernemingsbestuur, 2022, no 2 april 2022, Uitgeverij Paris en Ondernemingsrecht Afl. 7 mei 2022, Wolters Kluwer



tot het in de beroepsregels opgenomen voorschrift om onder omstandigheden aandacht te besteden aan de continuïteit zou meer genuanceerd moeten worden benaderd. Ik wijs daarbij op mijn publicatie in het Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht<sup>6</sup>.

Het moge duidelijk zijn dat naar mijn oordeel de accountant zijn bevoegdheden te buitengaats en zijn geheimhoudingsplicht schendt als hij aan de (veronderstelde) verlangens van de aandeelhouders tegemoetkomt. De onderwerpen zijn kwesties die het bestuur en de toezichthouder, de rvc, aangaan. Het enige wat de accountant aandeelhouders en derden kan meedelen is de wijze waarop hij controleert en of hij de uitlatingen van het bestuur en/of de rvc onderschrijft, onjuist acht of dat hij daaromtrent geen oordeel heeft.

Accountants dienen zich ook te realiseren dat indien zij mededelingen doen over interne aangelegenheden van de vennootschap en/of de daarmee verbonden onderneming, deze mededelingen invloed kunnen hebben op de waardeperceptie met betrekking tot de vennootschap van aandeelhouders en derden en daarmee de beurskoers. Het lijkt mij toe dat die verantwoordelijkheid (en aansprakelijkheid) niet gedragen kan worden door de accountant als een derde / buitenstaander buiten het vennootschappelijk verband en daarbij slechts aangesteld om verantwoordelijkheid te nemen met betrekking tot de vraag of de jaarrekening getrouw is. (bijv.: een mededeling van de accountant in de AV, wordt door een groep aandeelhouders begrepen als een feit dat een potentiële aantasting van het verdienmodel van de onderneming vormt).

*m.b.t. bevinding 5: Sommige (beursgenoteerde) organisaties voeren gesprekken met aandeelhouders in de voorbereiding van de AV.*

Onder deze bevinding wordt gesteld dat de accountant het recht heeft het woord te voeren op de AV. Zoals eerder opgemerkt stelt de wet dat hij de bevoegdheid heeft (niet het recht).

Omdat naar alle waarschijnlijkheid de accountant niet de regie over de vergadering kan voeren doet hij er beter aan, mede gezien het gevaar van het verspreiden van voorkennis, niet aan dergelijke vergaderingen deel te nemen. Dat laat onverlet dat voorbereiding met het bestuur en de rvc van de vergadering en de rol van de accountant daarin natuurlijk aanbevelenswaardig is.

*m.b.t. bevinding 6: kennelijk willen soms aandeelhouders dat de accountant ook in een bijzondere AV kan verschijnen bijv. die een fraudeverdenking betreft of een ruilverhouding in het kader van (juridische) fusie.*

Denkbaar is dat de wetgever, desgevraagd door vennootschappen en accountants, de bevoegdheid tot bijwonen en het woord te voeren op andere AV's dan die waarin de jaarrekening wordt vastgesteld wettelijk zal willen verankeren. Daarbij zal dan wel moeten worden vastgelegd wie bevoegd is tot uitnodiging en wat de procedure is.

Met name ook voor deze situatie geldt dat de accountant beducht moet zijn voor schending van de geheimhoudingsplicht. Het komt voor dat dergelijke vergadering een conflictueus karakter krijgen waarbij de accountant ongewild een rol in het conflict krijgt.

*m.b.t. bevinding 7: Ook grote BV's met meerdere aandeelhouders, grote coöperaties en verenigingen kunnen de behoefte hebben aan een toelichting van de accountant in de AV.*

Niets lijkt zich ertegen te verzetten de bevoegdheid tot het bijwonen van de AV waarin de jaarrekening wordt vastgesteld ook voor deze rechtspersonen in de wet te regelen. Dit betekent niet dat de accountant het recht heeft ongevraagd de vergadering bij te wonen. Evenals opgemerkt onder het commentaar bij bevinding 6 dient de procedure voor uitnodiging wettelijk verankerd te worden.

*m.b.t. bevinding 8: op grond van rechtspraak wordt aangenomen dat bij uitstel van afgifte van de accountantsverklaring of indien het bestuur voor het ter beschikking stellen van de verklaring, met betrekking tot de inhoud daarvan publiekelijk mededeling doet, de accountant zich daaromtrent niet publiekelijk kan uiten.*

Kennelijk is de strekking van de bevinding dat dit anders geregeld moet worden. De vraag is echter of dit een wettelijke regeling behoeft of dat dit in de overeenkomst tussen de vennootschap en de accountant kan worden overeengekomen. Daarbij zou de regeling kunnen zijn dat het bestuur een door de accountant goed bevonden persbericht uitbrengt bij nadere omschreven situaties en dat het bestuur daartoe ook door de accountant kan worden verplicht. Aldus wordt voor de accountant een rechtsmiddel gecreëerd waarmee hij zijn positie kan beschermen.

---

<sup>6</sup> Enkele observaties met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling bij financiële verslaggeving, *Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht* 2019, no. 1.

### In hoeverre is geheimhouding een belemmering voor de accountant, op basis van de controle vragen te beantwoorden in het kader van toedrachtsonderzoeken en waarheidsvinding? (paragraaf 6)

*m.b.t bevinding 9: geconstateerd wordt dat een aantal malen is voorgekomen dat bij toedrachtsonderzoeken accountants geweigerd hebben deel te nemen resp. antwoord te geven, soms met een beroep op de geheimhoudingsplicht of het ontbreken van wettelijke randvoorwaarden.*

Evident is dat indien er een wettelijke verplichting is te getuigen de accountant zich in beginsel niet kan onttrekken aan beantwoording van de vragen tenzij de algemene uitleg van zijn geheimhoudingsplicht hem dit verhindert. Zo is in een aantal rechtszaken duidelijk dat de rechter van oordeel is dat de geheimhoudingsplicht van de accountant de waarheidsvinding in die gevallen niet mag hinderen.

Voor alle andere gevallen waarin in juridische zin de accountant zich op zijn geheimhoudingsplicht kan beroepen (bijvoorbeeld in geval van private onderzoeken op last van bijv. een gemeenteraad) behoort naar mijn oordeel de accountant in beginsel een beroep te doen op zijn geheimhoudingsplicht. Hij kan, indien gezien het maatschappelijk belang van een toedrachtsonderzoek dit in zijn ogen wenselijk maakt, de opdrachtgever voor de (controle)werkzaamheden verzoeken zijn geheimhoudingsplicht op te heffen. Alsdan dient hij alle betrokken belangen (dus zeker ook die van degenen die mogelijk onderwerp van het toedrachtsonderzoek zijn) af te wegen bij hetgeen hij desgevraagd verklaard. Daarbij is tevens van belang dat hij tegen de achtergrond van het doel en de strekking van het toedrachtsonderzoek in overweging neemt wat doel en strekking was van de aan hem verstrekte opdracht, de werkzaamheden die hij daartoe verrichtte en of de aan hem gestelde vragen in dat kader een beantwoording kunnen krijgen die tot conclusies zouden leiden die zijn werkzaamheden niet kunnen dragen. De voorkeur heeft daarom dat vragen zoveel mogelijk vooraf schriftelijk worden gesteld. Begrijpelijk is dat bij verhoor door een forum ondervragers op basis van eigen wetenschap of via associatie bij beantwoording van vragen, vragen hebben die niet eerder gesteld konden worden. Daarbij bestaat, zo leert de ervaring, nogal eens het gevaar van misinterpretatie van antwoorden, zeker indiende onderzoeken plaats vinden vanuit bepaalde politieke standpunten.

### In hoeverre beperkt de geheimhoudingsplicht de accountant die zich wil verweren bij vermeende beroepsfouten? (paragraaf 7)

*m.b.t. bevinding 10: de accountant die in het kader van een tuchtrechtprocedure een beroep doet op geheimhoudingsplicht slaagt daarin niet. Wel is de tuchtrechter bereid onder omstandigheden rekening te houden met de gewenste vertrouwelijkheid. Bij een beroep op de geheimhoudingsplicht in civiele procedures tegen de accountant bijv. van curatoren slaagt dit veelal niet.*

In een civiele procedure zijn begrijpelijkerwijs de belangen tussen partijen bijv. curator en aansprakelijkgestelde accountant, tegengesteld. Het kan niet zo zijn dat de tegenpartij van de accountant in bewijsnood komt door dat de accountant zich zou kunnen beroepen op zijn geheimhoudingsplicht. Anders ligt indien de curator de failliet wenst aan te spreken en op zoek is naar 'munitie' om bijv. wanbeleid aan te tonen. Als dan zal een beroep op de geheimhoudingsplicht door de rechter beoordeeld worden in het kader van de waarheidsvinding. De vraag die dan aan de orde komt, is of het dossier met de controlebevindingen (dus niet gegevens die behoren tot de administratie van de failliet) ter beschikking van de curator zouden moeten worden gesteld. (de vraag lijkt vergelijkbaar met het verzoek het medisch dossier van een veroorzaker van een auto-ongeluk te mogen inzien ten einde de verwijtbaarheid voor het veroorzaakte ongeluk aan te tonen). Ongetwijfeld zal in die situatie op basis van de concrete omstandigheden van het geval door een rechter bezien worden of dit beroep gehonoreerd moet worden.

### Is het nuttig om bij incidenten een onderzoeksmechanisme in te voeren dat vertrouwelijk en zonder risico op aansprakelijkheid accountants kan laten meewerken aan oorzakenonderzoek ten einde van de incidenten te leren (paragraaf 8).

*m.b.t. bevinding 10: de samenleving kan leren van incidenten zoals fraudes en faillissementen als er accountants bij betrokken zijn. De relevante tuchtrechtsuitspraken komen vaak laat.*

Inderdaad kunnen goede deskundige en objectieve oorzakenonderzoeken bij grote incidenten inzicht geven in wat fout ging en wat beter kon ('lessons learned').

De opmerking dat het tuchtrecht te laat komt maakt tevens een probleem duidelijk. Indien een oorzakenonderzoek dat voor de tuchtzaak aanvangt, met grote publiciteit omgeven, naar buiten wordt gebracht waarbij geconstateerd wordt dat de accountant op bepaalde aspecten heeft gefaald, dan is mogelijk een eerlijk (tucht)rechtsspraak niet meer mogelijk.

Daarnaast blijkt, zoals hiervoor vermeld, uit de praktijk dat onderzoeken uitgevoerd door de Onderzoeksraad voor Veiligheid juist voor het OM mede redengevend kan zijn om vervolging in te stellen. De claim dat geen risico voor aansprakelijkheid wordt gelopen bij medewerking is dus illusoir.

### In hoeverre moet de wetgever ingrijpen (stelling 1 tot en met 11)

*m.b.t. bevinding 11: Stellingen 5, 6 en 11 zouden leiden tot een wetswijziging, stelling 8 tot een aanpassing van de Corporate Governance Code, voor de overige stellingen is aanpassing van de beroepsregels noodzakelijk.*

Wettelijke verankering van de positie van de accountant ter zake van informatieverschaffing aan aandeelhouders en derden acht ik gewenst. Voor het overige meen ik dat met aanpassing van regelgeving uiterst terughoudend moet worden omgegaan. Het gevaar is dat nieuwe regelgeving het zicht op de onderliggende bredere normen (nog verder) verhinderen en volstaan wordt met een betrekkelijk legisische benadering van de problematiek.

## Visie op mogelijke ontwikkelingsrichtingen met betrekking tot 'spreken' door de accountant

Onderstaand is een gecompriëerde vorm van hetgeen ik als visie in enkele artikelen naar voren heb gebracht. Graag verwijs ik naar die publicaties om een genuanceerder beeld te krijgen dan mogelijk is in deze globale weergave<sup>7</sup>.

De projectgroep gaat er op een aantal plaatsen in haar betoog vanuit dat aandeelhouders en derden (het maatschappelijk verkeer) van de accountant meer aan informatie verwacht dan deze op dit moment via zijn accountantsverklaring en eventuele mededelingen in de AV doet.

Het onderwerp 'mededelingen door de accountant' kent een lange geschiedenis, beginnend bij de 'leer van het gewekte vertrouwen' van Limperg via de discussies in de jaren negentig over de 'expectation gap' tot de huidige discussie.

De vraag achter de informatieverstrekking dient bezien worden vanuit de functie die het 'maatschappelijk verkeer' van de accountant verwacht.

Historisch ontstond het accountantsberoep in Nederland aan het einde van de negentiende eeuw uit het verlangen financieel toezicht op vennootschappen uit te oefenen nadat een grote fraude was gebleken.<sup>8</sup> De facto lag het accent niet zo zeer op controle als wel op toezicht. De functie kon worden aangeduid als 'balanscommissaris' die vanuit zijn financiële deskundigheid het toezicht uitoefende. Het jonge beroep ontwikkelde zich in Nederland steeds meer naar Angelsaksische model waarbij de functie zich beperkte tot de controleur van de verantwoording van (het bestuur van) de vennootschap jegens anderen. In andere continentaal Europese landen bleef het toezichtselement langer bewaard. Zo heet de accountant in Frankrijk nog altijd 'Commissaire aux Comptes' en heette deze functionaris bijna twee decennia geleden in België nog 'Commissaris -Bedrijfsrevisor'.

In landen met een vennootschapsrechtelijk one tier-systeem<sup>9</sup> zoals de VS en het Verenigd Koninkrijk werd ervaren dat, ondanks het onderscheid tussen executive en non-executive bestuurders het financieel toezicht versterking behoefde. Dit werd gevonden in het invoeren van het zogenaamde 'auditcommittee', veelal bestaande uit de Chief Financial Officer en enkel non-executive bestuurders. De communicatie met de accountant liep grotendeels via dit gremium. Hoewel het two-tier systeem, dat in een aantal continentaal Europese landen bij het gebruik van vennootschapsvormen dominant is, een goed toezichtstelsel bevat door de scheiding van bestuur en toezicht in de vorm van een onafhankelijk rvc, werd het gebruik van audit-committees, mede door regelgeving gestimuleerd. Veelal wordt dit 'committee' als een werkgroep van de rvc ingericht waarbij de collectieve verantwoordelijkheid van de rvc voor het financieel toezicht in beginsel niet wordt aangetast.

De constatering dat het maatschappelijk verkeer meer informatie van de accountant verwacht en over een breder onderwerp dan 'slechts' de vraag of de jaarrekening een getrouw beeld geeft en het bestuursverslag niet strijdig is met de jaarrekening, impliceert naar mijn oordeel dat van de accountant niet slechts 'controleren' wordt verwacht maar ook 'toezicht'. Indien vanuit die constatering de studies naar de expectation gap' worden bekeken maar ook de vele perspublicaties in geval van incidenten op de financiële markten dan lijken die het beeld van de 'roep om toezicht' te bevestigen.

Het toezicht op de financiële gang van zaken is echter 'belegd' bij de 'audit committees'. De vraag is of de accountant nu over het toezicht door de 'audit committees' heen, zelfstandig ook toezicht moet gaan uitoefenen. De roep lijkt op een roep om terugkeer naar de 'roots' van het Europese accountantsberoep. Zou het dan niet logischer zijn de accountant een formele functie binnen het vennootschappelijke verband te geven in de vorm van een balanscommissaris die lid is van het audit committee?

Daarmee wordt een groot deel van de problematiek rond de geheimhouding ook opgelost.

<sup>7</sup> Zie noot 1

<sup>8</sup> Zie bijv. Accountantsaansprakelijkheid (R&P nr. CA20) 2019/Korte schets van de geschiedenis van het accountantsberoep. mr. J.E. Brink-van der Meer,

<sup>9</sup> Dat inmiddels in Nederland eveneens mogelijk is gemaakt zie art. 2: 129a BW

Als lid van het audit committee zal de accountant in overleg met zijn medeleden - maar gebaseerd op zijn eigen deskundigheid en verantwoordelijkheid - zijn hulppersonen - die kunnen gaan waarnemen binnen het organisatorische verband - aan sturen. De verkregen informatie zal hij delen met de medeleden van het audit committee en via dit gremium met de rvc. Over de communicatie omtrent de bevindingen uit het toezicht zal hij zich verstaan met de medeleden van het audit committee. Hij draagt daarmee niet alleen de verantwoordelijkheid van de additionele informatie aan derden. Zijn positie wordt helderder. Hij heeft in zijn functie binnen het audit committee dezelfde rechten en plichten met betrekking tot informatieverstrekking als de andere leden. Hij heeft echter een meer actieve positie met betrekking tot het verzamelen van informatie betreft. De rvc krijgt aldus via het audit committee een aanvullend instrument om zijn toezicht te versterken. In het overleg van het audit committee kunnen de onderzoekswensen aan de orde komen.

Het moge duidelijk zijn dat een dergelijke benadering niet via een 'Alleingang' van Nederland zou moeten gaan maar internationaal, met name binnen Europa, moet worden afgestemd. Gezien de historie van het financieel toezicht mag verwacht worden dat voor de benadering begrip is, zeker indien ook in andere Europese landen de roep om meer informatie van de accountant wordt waargenomen.

Evident is ook dat voor een dergelijke ingreep aanpassing van het vennootschapsrecht nodig is, hoewel de aanpassingen waarschijnlijk slechts beperkt zullen behoeven te zijn en aansluiten op de regelgeving rond audit committees.

Ongetwijfeld wordt tegen deze benadering ingebracht dat aldus de accountant niet meer onafhankelijk is. De vraag lijkt gerechtvaardigd of deze kanttekening doel treft. Ook van commissarissen wordt een onafhankelijk blik verlangd waarbij het vennootschappelijke belang het oriëntatiepunt vormt. Dat laat overigens onverlet dat de mogelijkheid kan blijven bestaan dat commissarissen worden benoemd die een bijzonder belang vertegenwoordigen dat aandacht behoeft bij de belangenafweging in het kader van het vennootschappelijke belang.