

Notitie

Aan : Stuurgroep Publiek Belang
Van : College Beroepsreglementering (CB)
Betreft : Discussienotitie 'Geheimhouding ontrafeld'
Datum : 12 januari 2024

Inleiding:

Recent is door de Stuurgroep Publiek Belang de discussienotitie 'Geheimhouding ontrafeld – discussienotitie over transparantie en geheimhouding van accountants' uitgebracht. Het is evident dat er bij sommige stakeholders een grote behoefte bestaat aan meer informatie van de accountant, terwijl andere stakeholders aangeven daar geen behoefte aan te hebben. Wij hopen dat de discussienotitie en de reacties daarop bijdragen aan het vinden van een goede balans daarin. Gelet op het belang van het onderwerp, de belangen van verschillende stakeholders bij transparantie en geheimhouding en de diversiteit in interpretatie die spelen, juicht het CB het toe dat deze discussie door de Stuurgroep wordt geïnitieerd.

De behoefte aan transparantie enerzijds en geheimhouding anderzijds hangt samen met de rol van de accountant. Het CB is er een sterk voorstander van de verantwoordelijkheden op juiste wijze in de verslaggevingsketen te beleggen. Daarbij is het aan de onderneming om informatie te geven over de financiële posities en resultaten, maar ook over de interne beheersing (en het CB juicht de komst van de VOR in dat kader ook toe). Als stakeholders behoefte hebben aan informatie over specifieke onderwerpen, zoals fraude, is het primair aan de onderneming daarover informatie te geven. De primaire rol van de controlerend accountant is om zich een oordeel te vormen over de vraag of de verslaggeving van de onderneming aan de daaraan te stellen eisen voldoet. De accountant rapporteert over die vraag via zijn accountantsverklaring. Om die rol goed te kunnen vervullen, moet de accountant vrijelijk met de onderneming kunnen spreken, en moet de onderneming er op kunnen vertrouwen dat de accountant de verstrekte informatie niet zelf openbaart. Als de onderneming daarop niet kan vertrouwen, zal de onderneming terughoudender kunnen worden in het delen van gevoelige informatie, hetgeen de kwaliteit van de controle vermindert. Dit neemt niet weg dat de accountant wel over de verklaring en de controlewerkzaamheden informatie moet kunnen geven, voor zover het wettelijke kader dat toelaat.

Als de accountant in een andere rol optreedt, speelt het vraagstuk over de balans tussen geheimhouding en transparantie evenzeer.

Als CB willen we bijdragen aan de discussie door verdere context te schetsen bij geheimhouding vanuit het regelgevend perspectief. We zien daarbij af van beantwoording van de gestelde consultatievragen, omdat we vinden dat de vraag over de (on)wenselijkheid van meer transparantie en minder geheimhouding een afweging vergt van de belangen van alle stakeholders. Het is daarbij wel belangrijk dat de informatie die wordt gebruikt bij het maken van keuzes over de wenselijke niveaus van transparantie en geheimhouding, de regelgeving en de jurisprudentie goed weergeeft. Met deze notitie hopen wij daartoe bij te dragen. Graag gaan wij het gesprek aan met de Projectgroep 'Transparantie en Geheimhouding' over onze opmerkingen.

Conclusie en analyse:

Wij zijn van mening dat de analyse van de huidige regelgeving op het gebied van geheimhouding, verduidelijking of aanvulling behoeft. Het gaat daarbij met name om:

- Het veronderstelde grijze gebied bij het beoordelen of iets onder geheimhouding valt
- De rol die de accountant kan spelen met betrekking tot de aandeelhoudersvergadering en bij persberichten
- Verstrekking van gegevens/informatie aan curatoren
- Toedrachtsonderzoeken.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Het veronderstelde grijze gebied bij geheimhouding

Accountants moeten vertrouwelijke informatie geheimhouden. Dit is één van de vijf fundamentele beginselen waaraan accountants zich op grond van de VGBA moeten houden, en het is een van de fundamenten voor de wettelijke controle zoals blijkt uit Wta¹ en Bta². Hoewel een formele definitie ontbreekt, is in de praktijk, mede als gevolg van de jurisprudentie, volkomen helder wat vertrouwelijke informatie is. Vertrouwelijk is alles wat niet voor openbaarheid is bestemd. Het toepassen hiervan vergt soms professionele oordeelsvorming. Het moeten toepassen van oordeelsvorming, betekent echter geenszins dat er sprake is van een 'grijs gebied'.

We merken op dat de discussienotitie geheimhouding vanuit het perspectief van het publiek belang benadert. Dit is een belangrijk perspectief, maar sluit niet helemaal aan op de wettelijke bepalingen en regelgeving. De stelling dat 'de accountant transparant kan zijn over de eigen waarnemingen en bevindingen' is op basis van de huidige wet- en regelgeving naar onze mening niet juist; ook waarnemingen en bevindingen vallen onder de vertrouwelijkheid die de accountant in acht moet nemen.

De rol van de accountant op een aandeelhoudersvergadering en bij persberichten

Wij pleiten voor rolzuiverheid en het niet vermengen van verwachtingen. De onderneming moet transparant zijn over de gang van zaken en financiële situatie, en de accountant dient te beoordelen of de weergave daarvan (in de jaarrekening) getrouw is, dan wel consistent is met de kennis opgedaan tijdens de controle-opdracht (voor het bestuursverslag). Uitgangspunt van het huidige systeem is dat de accountant vragen van aandeelhouders over de controleverklaring en de controlewerkzaamheden kan beantwoorden; dit past binnen zowel de werkzaamheden die de accountant heeft verricht (waardoor hij een deugdelijke grondslag heeft verkregen, en dus ook in staat is om er over te rapporteren) en de geschetste verantwoordelijkheidsverdeling tussen management en de accountant.

Er kan worden overwogen, zoals de Stuurgroep voorstelt, om de accountant te vragen meer informatie te verstrekken. Het College wil daarbij drie belangrijke randvoorwaarden meegeven:

- Het optreden en de mogelijkheid van de accountant om informatie over de onderneming te delen, zijn wettelijk bepaald (en daarmee op dit moment beperkt);
- Een accountant kan pas rapporteren als daarvoor een deugdelijke grondslag is verkregen. Op het moment dat de controle nog niet is afgerond (of er helemaal geen sprake is van een controle-opdracht), bijv. ten tijde van een buitengewone AVA, is dit veelal niet het geval. Bij bijeenkomsten anders dan de (jaarlijkse) algemene vergadering kunnen aanwezigen een grotere verantwoordelijkheid van de accountant verwachten door de aanwezigheid bij een dergelijke vergadering (en mogen zij, op grond van art. 9 VGBA, ervan uitgaan dat de accountant informatie die onjuist, onvolledig of misleidend is corrigeert, terwijl de grondslag daarvoor op dat moment bij de accountant ontbreekt)
- Het uitgangspunt moet zijn dat alle aandeelhouders/stakeholders gelijktijdig over dezelfde informatie kunnen beschikken, waardoor de accountant niet kan aansluiten bij bijeenkomsten met individuele belanghebbenden.

Wij merken overigens op dat de *International Ethics Standards Board for Accountants* recent een pronouncement³ heeft uitgebracht waarin de verantwoordelijkheid van de accountant inzake vertrouwelijkheid wordt aangescherpt. In deze pronouncement, die op grond van staand NBA-beleid in de Nederlandse regelgeving zal moeten worden verwerkt, is verduidelijkt dat de accountant niet zelfstandig informatie (ook al is die publiek beschikbaar) van de klant mag delen.

Informatieverstrekking aan curatoren

Dat de accountant (afschrijven van) gegevens en bescheiden uit de administratie aan een curator moet overleggen, lijkt evident. Maar het is anders als van de accountant wordt verlangd om de eigen werkzaamheden, analyses en oordeelsvormingen met de curator te delen. Dit is overigens niet anders ten opzichte van het management als die een vergelijkbare vraag zou stellen; ook dan zijn de eigen dossiervastleggingen van de accountant in beginsel niet voor het management beschikbaar.

Wij onderschrijven dat accountants te allen tijde bij het reageren op een informatieverzoek acht moeten slaan op uitspraken van de tucht- en civiele rechter. Een belangrijke kern is dat verzoeken vaak worden toegewezen indien zij voldoende onderbouwd en specifiek zijn. Een

(te) algemeen verzoek om inzage in of het verstrekken van een afschrift van het controle-dossier, voldoet niet aan dit uitgangspunt.

Wij vinden dat een accountant de eigen rechtspositie mag bepalen, zeker ten opzichte van de curator. Deze kan immers ook civiel- of tuchtrechtelijke acties ondernemen of overwegen jegens de accountant. Een accountant kan dan besluiten een informatieverzoek (beargumenteerd) te betwisten. De curator kan dan bij de rechter op grond van artikel 843a Wetboek van Rechtsvordering een uitspraak vragen over het informatieverzoek, waarna de accountant een dergelijke uitspraak (eventueel na een beroepsprocedure) moet accepteren.

Toedrachtsonderzoeken

Het CB onderschrijft het belang van goed (toedrachts)onderzoek als er iets ernstig fout is gegaan, immers een goed toedrachtsonderzoek laat het alle partijen toe om te leren en daarmee herhaling van ernstige fouten in de toekomst te voorkomen. Daarmee onderschrijft het CB ook de oproep dat accountants daaraan desgevraagd zouden moeten meewerken. Het CB constateert wel dat medewerking momenteel wordt beperkt door het vereiste van geheimhouding, en dat de nu geldende wet- en regelgeving geen uitzondering kent voor toedrachtsonderzoeken, tenzij de opdrachtgever van de accountant de geheimhouding opheft. Ook merkt het CB op dat het verstrekken van gegevens aan een onderzoekscommissie, zelfs al is daarvoor een passende uitzondering op de geheimhouding ingeregeld, ertoe leidt dat derden die van die gegevens kennisnemen, daartoe aanleiding kunnen zien om de accountant tucht- of civielrechtelijk aansprakelijk te stellen. Dit vergt nadere analyse om een juiste balans te vinden in de bescherming van de verschillende belangen in dit kader, ook binnen het kader van de fundamentele beginselen. Hierbij zal ook een rol spelen in hoeverre het toedrachtsonderzoek zelf met adequate geheimhoudingsbepalingen is omgeven. Uiteindelijk zal ook hier de accountant de eigen rechtspositie moeten bepalen.

Vervolg:

Graag gaan wij het gesprek met de Stuurgroep aan over geheimhouding en transparantie. De roep om transparantie door belanghebbenden en de fundamentele beginselen van ons beroep vergen een goede discussie en zorgvuldige analyse. Wij werken graag verder daaraan met de Stuurgroep en andere belanghebbenden om te komen tot definitieve voorstellen voor aanpassing aan wet- en regelgeving.

Bijlagen:

Nadere analyse

¹ Artikel 26 Wta.

² Artikelen 38a en 38b Bta.

³ [Final Pronouncement, Technology Revisions \(Final - April 11\)\(Updated May 30\).pdf \(windows.net\)](#), zie paragraaf R114.2 (d).

Nadere analyse

Het veronderstelde grijze gebied bij geheimhouding

Uit jurisprudentie blijkt dat begrippen die niet (in de betreffende regeling) worden gedefinieerd, uitgelegd moeten worden volgens het normale spraakgebruik. Omdat 'vertrouwelijk' niet specifiek is gedefinieerd (noch in de Wab, noch in Wta/Bta) of toegelicht (in de Memories van Toelichting), dient het begrip te worden uitgelegd aan de hand van het normale spraakgebruik. Hieruit volgt dat als vertrouwelijk moet worden aangemerkt, al datgene dat niet voor openbaarheid is bestemd. Uit artikel 26 Wta volgt dat (voor wettelijke controles) de accountant gegevens die hij tijdens de uitvoering van de controle heeft verkregen en waarvan hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat zij niet voor openbaarheid bedoeld zijn – in beginsel – geheim moeten houden.

Het CB verwijst in dit kader ook naar aanwijzingen 3.3⁴ en 5.1⁵ van de Aanwijzingen voor de regelgeving en diverse jurisprudentie⁶.

De rol van de accountant op een aandeelhoudersvergadering en bij persberichten

Wij hebben als CB vorig jaar Handreiking 1118 over het optreden van de accountant in de algemene vergadering vernieuwd. In de consultatie van het concept daarvan en uit de reacties op de consultatie bleek dat aandeelhouders over het algemeen grote voorstanders waren van meer transparantie, maar dat ondernemers geen grotere rol voor accountants op het gebied van transparantie voor stonden.

Uit de wetgeschiedenis bij het bestaande artikel 2:117 lid 5 BW, dat de bevoegdheid regelt van de accountant om het woord te voeren op de algemene vergadering (van een NV) waar de jaarrekening wordt vastgesteld, blijkt dat het spreekrecht is bedoeld om een toelichting te geven op de controleverklaring en de controlewerkzaamheden.

Hoewel uiteraard altijd kan worden voorgesteld de wet op dat punt aan te passen, vindt het CB het logisch dat voor vragen over de gang van zaken binnen de onderneming en over de jaarrekening de accountant niet het primaire aanspreekpunt is. Het is aan de ondernemingsleiding om eventuele vragen daarover te beantwoorden. Daarnaast is de mogelijkheid van de accountant om dergelijke informatie te verstrekken veelal beperkt omdat de accountant te allen tijde een deugdelijke grondslag moet hebben. Als de accountantsverklaring is afgegeven, is daaraan voldaan, maar op andere momenten gedurende de controle (of daarbuiten), heeft de accountant die deugdelijke grondslag veelal nog niet behaald, waardoor de accountant ook niet in staat is op vragen te reageren.

Hierbij geldt wel dat de accountant, op grond van de VGBA⁷, de verantwoordelijkheid heeft te reageren op materieel onjuiste, onvolledige of misleidende informatie die de onderneming naar buiten brengt. Allereerst zal de accountant proberen de onderneming te bewegen de onjuiste, onvolledige of misleidende informatie te corrigeren, maar als de onderneming dat niet doet, zal de accountant zelf naar buiten moeten treden.

Tenslotte merkt het CB nog op dat een principiële uitgangspunt voor beursgenoteerde ondernemingen is dat alle aandeelhouders gelijktijdig toegang kunnen krijgen tot dezelfde informatie. Dat volgt uit de Europese Richtlijnen en is verankerd in de Wet op het financieel toezicht. Hoewel het voorstel is dat de accountant aanschuift bij voorbereidende gesprekken tussen management en aandeelhouders, om daarmee beter voorbereid te zijn op eventuele vragen tijdens de algemene vergadering, aantrekkelijk lijkt, is het eveneens risicovol. Immers, een accountant die alleen aanwezig is en luistert, geeft geen invulling aan de roep om meer transparantie. Anderzijds moet de accountant, niet eens zozeer vanuit geheimhouding, maar eerder vanuit het effectenrecht, terughoudend zijn om te voorkomen dat aandeelhouders ongelijktijdig worden geïnformeerd en mogen aanwezigen verwachten dat de accountant corrigerend optreedt bij informatie die onjuist, onvolledig of misleidend is.

Informatieverstrekking aan curatoren

⁴ [Aanwijzing 3.3 Ar](#)

⁵ [Aanwijzing 5.1 Ar](#)

⁶ Het CB verwijst onder meer naar [ECLI:NL:GHARL:2022:5248](#), [ECLI:NL:RVS: 2018:3029](#), [ECLI:NL:RVS:2023:2020](#) en [ECLI:NL:RBGEL:2017:2419](#).

⁷ Artikel 9 VGBA

Het CB benadrukt dat een accountant uitsluitend op grond van een wettelijke uitzonderingsgrond mag overgaan tot het verstrekken van het controledossier. In dat licht wordt opgemerkt dat er noch een uitzonderingsgrond noch een wettelijke verplichting bestaat op grond waarvan een accountant het controledossier aan de curator moet verstrekken. Het CB concludeert dat de accountant in een dergelijk geval slechts door middel van een rechterlijke uitspraak kan worden ontslagen van de geheimhoudingsverplichting.

Wel moet de accountant bereid zijn aan de curator, op diens verzoek, in algemene zin informatie te verstrekken over de door hem verrichte werkzaamheden. Uit jurisprudentie volgt ook dat voor de accountant jegens de curator van de opdrachtgever geen algemene en onbeperkte verantwoordingsplicht bestaat in de vorm van het afgeven van (afschriften van) stukken uit het dossier.

Wel kan het zo zijn dat de fundamentele beginselen van de accountant vereisen dat hij informatie openbaar maakt of met anderen deelt. In dergelijke gevallen kan het vasthouden aan de geheimhouding zelfs strijd met andere fundamentele beginselen opleveren.

Het CB concludeert dat het moeilijk is in algemene zin te generaliseren waar de grens ligt tussen informatie in algemene zin, en het delen van informatie uit het dossier. Een aanknopingspunt zou wellicht kunnen worden gevonden in relevante bepalingen in Standaarden 260 en 570⁸.

Uit de uitspraak met kenmerk [ECLI:NL:GHAMS:2019:1322](#) blijkt dat ook artikel 843a Rv, geen algemeen inzagerecht inhoudt, maar dat voor toepassing daarvan aan een drietal cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan, te weten:

- (1) de eisende partij moet daarbij een rechtmatig belang hebben, waarbij;
- (2) het moet gaan om bepaalde bescheiden;
- (3) aangaande een rechtsbetrekking waarin zij of haar rechtsvoorganger partij is.

Het CB concludeert dan ook dat er geen sprake is van een 'exhibitie-plicht'. Ook het in de notitie aangehaalde artikel 38a lid 1 onder c Bta bevat geen exhibitieplicht, maar alleen een recht om vertrouwelijke gegevens of inlichtingen te kunnen overleggen in het kader van een gerechtelijke of klachtprocedure.

⁸ In een uitspraak van de Accountantskamer wordt in dit kader verwezen naar paragrafen 14-16 van Standaard 260 en paragraaf 25 van Standaard 570.