

College van Beroep voor het bedrijfsleven

No. AWB03/1176
20010

7 april 2005

Uitspraak in de zaak van:

drs. L.W. Verhoef RA, te Wijk bij Duurstede, appellant van een beslissing van de raad van tucht voor registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten te Amsterdam (hierna: raad van tucht), gewezen op 30 juli 2003.

1. De procedure

Bij brief van 5 april 2002 heeft appellant bij de raad van tucht te 's-Gravenhage een klacht ingediend tegen P.K. Elsma RA, te 's-Gravenhage (hierna: Elsma) en R.A. Vierbergen RA, te Leiderdorp (hierna: Vierbergen). Deze klacht heeft betrekking op het door Elsma en Vierbergen afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2000 van de gemeente Den Haag. Appellant heeft desgevraagd ingestemd met behandeling van deze klacht door de raad van tucht te Amsterdam.

Bij uitspraak van 30 juli 2003 heeft de raad van tucht beslist op de klacht.

Bij een op 15 september 2003 bij het College ingekomen beroepschrift heeft appelland tegen die beslissing beroep ingesteld bij het College.

De raad van tucht heeft bij brief van 25 september 2003 stukken als bedoeld in artikel 53 van de Wet op de Registeraccountants (hierna: Wet RA) doen toekomen aan de griffier van het College.

Bij brief van 25 november 2003 hebben Elsma en Vierbergen gereageerd op het beroepschrift.

Bij brief van 1 februari 2005 heeft appellant nog een stuk in het geding gebracht.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 24 februari 2005. Aldaar waren aanwezig appellant en de gemachtigde van Elsma en Vierbergen, mr. J.W. van Rijswijk, advocaat te Amsterdam.

2. Het klaagschrift

In het klaagschrift van 5 april 2002 heeft appellant onder meer het volgende naar voren gebracht.

" (...)

Klacht

Hoewel op de jaarrekeningen 2000 van gemeente Den Haag nog veel meer valt aan te merken (...), beperkt de klacht zich tot de volgende aangelegenheid.

Registeraccountants P.K. Elsma en R.A. Vierbergen hebben bij de jaarrekening 2000 van gemeente Den Haag ten onrechte een goedkeurende verklaring gegeven, immers:

1. in de rekening van baten en lasten ontbreken baten en lasten, die rechtstreeks zijn toegevoegd of onttrokken aan het eigen vermogen, terwijl de Comptabiliteitsvoorschriften expliciet en dus uitdrukkelijk voorschrijven dat **alle** baten en lasten **in** de rekening opgenomen moeten worden;
2. **in** de rekening van baten en lasten wordt het saldo van **alle** baten en lasten **niet** genoemd, terwijl de Comptabiliteitsvoorschriften dit expliciet en dus uitdrukkelijk voorschrijven;
3. het buiten de rekening van baten en lasten laten van baten en lasten is in strijd met normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, en dus in strijd met de Comptabiliteitsvoorschriften die voorschrijven dat een jaarrekening aan deze normen moet voldoen.
(...).

Registeraccountants P.K. Elsma en R.A. Vierbergen hebben derhalve gehandeld in strijd met GBR artikel 17 lid 4.

Door bovengenoemd handelen van registeraccountants P.K. Elsma en R.A. Vierbergen is er naar mijn mening ook sprake van schade voor de eer van de stand der registeraccountants. Registeraccountants P.K. Elsma en R.A. Vierbergen hebben zich naar mijn mening derhalve ook schuldig gemaakt aan schending van GBR artikel 5.

Toelichting

Normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwd worden

De wetgever heeft bij het ontwerpen van de Comptabiliteitsvoorschriften willen bereiken dat de ervaringen en jurisprudentie die inmiddels waren opgedaan onder de werking van BW 2 titel 9, i.c. de ervaringen met en de jurisprudentie over wat niet kan en hoe het wèl moet bij een goede toepassing van het *stelsel van baten en lasten*, ook zouden worden toegepast bij het opmaken van jaarrekeningen van gemeenten en provincies. Om deze reden heeft de wetgever in artikel 3 van de Comptabiliteitsvoorschriften dezelfde woorden gebruikt als in BW 2 titel 9. Ook hier heeft de wetgever het woord "aanvaardbaar" gebruikt en - ik wijs daar nadrukkelijk op - niet: "aanvaard".

Zoals uw raad weet, heeft de rechter in de zaken "Aegon I" (OK 3-4-1986) en m.n. "Aegon II" (OK 15-12-1988) uitgesproken dat het (in het algemeen) in strijd is met de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwd worden, wanneer (baten en) lasten buiten de winst- en verliesrekening, respectievelijk de rekening van baten en lasten, om rechtstreeks (ten gunste, respectievelijk) ten laste van het eigen vermogen worden gebracht.

Zoals uw raad uiteraard ook weet, heeft de Raad voor de Jaarverslaglegging zich beijverd in de zogenoemde *Richtlijnen voor de jaarverslaglegging (...)* "normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwd worden" te inventariseren en te ontwikkelen.
(...).

De jaarrekening van gemeente Den Haag voldoet ten minste **niet** aan - richtlijn 2.41.202, omdat **niet** van alle vermogensmutaties gezegd kan worden dat ze in de rekening van baten en lasten verantwoord worden, terwijl van **alle** vermogensmutaties waarbij dat het geval is, **niet** gezegd kan worden dat ze voldoen aan de uitzonderingscriteria van richtlijn 2.41.202.

(...)."

3. De bestreden tuchtbeslissing

Bij de bestreden tuchtbeslissing, die in afschrift aan deze uitspraak is gehecht en als hier ingelast wordt beschouwd, heeft de raad van tucht de klacht van appellant ongegrond verklaard.

Ter zake van de formulering van de klacht door de raad van tucht, de beoordeling daarvan en de daarbij in aanmerking genomen feiten en omstandigheden, wordt verwezen naar de inhoud van de bestreden tuchtbeslissing.

4. De beoordeling van het beroep

- 4.1 Hetgeen appellant heeft aangevoerd strekt onder meer ten betoge dat de rekening van baten en lasten van de gemeente Den Haag over 2000 weliswaar eindigt met een positief saldo van respectievelijk fl. 93,4 miljoen, maar dat het saldo van alle baten en lasten fl. 300,4 miljoen blijkt te zijn. Voor zover appellant afzonderlijk over genoemde rekening van baten en lasten heeft willen klagen overweegt het College het volgende.

Deze grief maakt geen deel uit van de door de raad van tucht onder rubriek 4 van de bestreden tuchtbeslissing weergegeven klachtonderdelen.

Het tuchtrecht vereist dat een klager zijn klacht meteen volledig voordraagt, teneinde de beklaagde niet in het belang van zijn verdediging te schaden. Dit procesrechtelijke beginsel brengt tevens mee dat een klager die meent dat de raad van tucht in zijn tuchtbeslissing de klacht onvolledig heeft samengevat, in zijn beroepschrift behoort uiteen te zetten welke klachtonderdelen in de weergave in de bestreden tuchtbeslissing ontbreken. Appellant heeft bij zijn beroepschrift geen middelen tegen de weergave van de klachtonderdelen door de raad van tucht voorgedragen.

De conclusie moet derhalve zijn dat het College niet toekomt aan evenbedoelde grief van appellant.

- 4.2 Elsma en Vierbergen stellen zich op het standpunt dat de onderhavige klacht geen wezenlijk andere aspecten bevat dan de klacht die appellant op 15 augustus 1998 bij de raad van tucht tegen K. Bruggeman RA, te Soest (hierna: Bruggeman), heeft ingediend over het afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 1996 van Wijk bij Duurstede. Bij beslissing van 6 april 1999 heeft de raad van tucht deze klacht ongegrond verklaard. Bij uitspraak van 4 juli 2000 (99/458; www.rechtspraak.nl, LJN AO8201), heeft het College het beroep van appellant tegen de beslissing van 6 april 1999 verworpen.

Vergelijking van het klaagschrift van 5 april 2002 met het klaagschrift van 15 augustus 1998 laat geen andere conclusie toe dan dat evenbedoeld standpunt van Elsma en Vierbergen juist is. Het College neemt hierbij in aanmerking dat de drie onderdelen van de klacht van 5 april 2002 tegen Elsma en Vierbergen ook deel hebben uitgemaakt van de klacht van 15 augustus 1998 tegen Bruggeman, zij het dat in het klaagschrift van 5 april 2002 een andere jaarrekening en verklaring aan de orde zijn gesteld dan in het klaagschrift van 15 augustus 1998. Dit laatste neemt echter niet weg dat de onderhavige klacht van 5 april 2002 tegen Elsma en Vierbergen in de drie genoemde onderdelen wat betreft de door appellant gepresenteerde vaktechnische bezwaren overeenstemt met de klacht van 15 augustus 1998 tegen Bruggeman. Voorts stelt het College vast dat de toelichting op de klacht van 5 april 2002 tegen Elsma en Vierbergen in essentie dezelfde is als de toelichting op de klacht van 15 augustus 1998 tegen Bruggeman. De verschillende elementen van de toelichting op de klacht van 5 april 2002, zoals de artikelen 3 en 27 van het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995, de uitspraken van 3 april 1986 en 15 december 1988 van de Ondernemingskamer van het Gerechtshof Amsterdam en de richtlijn voor de jaarverslaglegging 2.41.202, zijn ook in het klaagschrift van 15 augustus 1998 aan de orde gesteld. Het College merkt in dit verband op dat het (inmiddels vervallen) Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995 ten tijde hier van belang zowel van toepassing was op provincies als op gemeenten.

4.3 Het College zal thans beoordelen welke gevolgtrekking aan het vorenstaande moet worden verbonden.

4.3.1 Ingevolge artikel 33, eerste lid, Wet RA heeft de tuchtrechtspraak met betrekking tot registeraccountants ten doel het weren en beteugelen van misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants.

Een inhoudelijke beoordeling van een tuchtklacht tegen een registeraccountant dient achterwege te blijven, indien zodanige beoordeling niet één of meer van de in artikel 33, eerste lid, Wet RA genoemde doelen kan dienen. In dat geval wordt met een inhoudelijk oordeel over de klacht immers geen belang behartigd dat artikel 33, eerste lid, Wet RA

beoogt te dienen. Voorts heeft een registeraccountant er een gerechtvaardigd belang bij, niet nodeloos met zulk een tuchtklacht te worden geconfronteerd.

4.3.2 Zowel de raad van tucht bij beslissing van 6 april 1999 als het College bij uitspraak van 4 juli 2000 heeft geoordeeld dat het afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 1996 van de gemeente Wijk bij Duurstede niet tuchtrechtelijk verwijtbaar is. Gesteld noch gebleken is dat de wijze waarop de op 1996 betrekking hebbende baten en lasten van de gemeente Wijk bij Duurstede zijn verwerkt in de jaarrekening 1996 - volgens appellant: veelal niet of niet adequaat verwerkt en ten onrechte niet gesaldeerd -, in voor de beoordeling van de onderhavige klacht van 5 april 2002 tegen Elsma en Vierbergen relevante opzichten verschilt van de wijze waarop de op 2000 betrekking hebbende baten en lasten van de gemeente Den Haag zijn verwerkt in de jaarrekening 2000 van deze gemeente. Nu de tuchtrechter reeds in hoogste instantie een ondubbelzinnig inhoudelijk oordeel heeft gegeven over de kwestie die appellant in de klacht van 5 april 2002 wederom aan de orde heeft gesteld en nu bedoeld oordeel van de tuchtrechter inhoudt dat van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen geen sprake is, moet worden geconcludeerd dat de in artikel 33, eerste lid, Wet RA beoogde doelen niet worden gediend met een inhoudelijke beoordeling van de klacht van 5 april 2002. Zoals mede uit het voorafgaande blijkt, heeft appellant aan zijn klacht tegen Elsma en Vierbergen geen wezenlijk andere feiten, omstandigheden of argumenten ten grondslag gelegd dan aan zijn klacht van 15 augustus 1998 tegen Bruggeman. Van gewijzigde inzichten aangaande de eisen die uit de terzake geldende regelgeving, met name het (inmiddels vervallen) Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995, voortvloeien voor het opstellen van (en dientengevolge het afgeven van een verklaring bij) jaarrekeningen als de onderhavige, is naar het oordeel van het College geen sprake. De verwijzing door appellant ter zitting van het College naar een artikel van prof. dr. J.H. Blokdijs RA in het tijdschrift Overheidsmanagement (editie maart 2004, p. 86) leidt niet tot een andere slotsom. Dit artikel biedt geen aanknopingspunt voor het oordeel dat sprake zou zijn van gewijzigde inzichten als hiervoor bedoeld. Voorzover appellant beoogt met deze verwijzing steun te vinden voor zijn opvatting dat kritiek op de in geding zijnde wijze van jaarverslaglegging mogelijk is, wijst het College erop dat de raad van tucht in zijn hiervoor in § 3.1 genoemde beslissing van 6 april 1999 op de (eerste) klacht van appellant tegen Bruggeman naar het oordeel van het College terecht

heeft overwogen dat, ook al kan appellant worden toegegeven dat vanuit wetenschappelijke opvattingen inzake jaarverslaglegging kritiek op de (inmiddels gewijzigde) regelgeving met betrekking tot de jaarrekening van een publiekrechtelijk lichaam in redelijkheid tot de mogelijkheden behoort, Bruggeman er geen tuchtrechtelijk verwijt van valt te maken dat hij zich geeft gebaseerd op die regelgeving.

4.3.3 Het betoog van appellant dat de eerdere beslissingen van de tuchtrechter fundamenteel onjuist zijn en dat daarin niet op alle aspecten van zijn klacht van 15 augustus 1998 tegen Bruggeman is ingegaan, leidt het College niet tot een andere slotsom. Immers in de eerdere tuchtprocedure is een inhoudelijk oordeel gegeven over de vaktechnische kwestie die appellant in zijn klacht van 5 april 2002 opnieuw aan de orde heeft gesteld, te weten de vraag of de jaarrekening van in dit geval de gemeente Den Haag al dan niet het op grond van de toepasselijke regelgeving, in het bijzonder het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995, en maatschappelijke normen vereiste inzicht geeft in alle baten en lasten van deze gemeente en of bij deze jaarrekening al dan niet een goedkeurende verklaring mocht worden afgegeven. Het door appellant indienen van een klacht over gedragingen die in wezen niet verschillen van de gedraging waarover de tuchtrechter naar aanleiding van de (eerste) klacht van appellant tegen Bruggeman reeds in hoogste instantie heeft geoordeeld, zonder dat aan de nieuwe klacht wezenlijk andere feiten, omstandigheden of argumenten ten grondslag zijn gelegd, kan niet tot een ander oordeel leiden.

4.3.4 Het vorenoverwogene leidt het College de slotsom dat inhoudelijke beoordeling van de onderhavige klacht van appellant tegen betrokkene achterwege moet blijven. Gelet hierop kan al hetgeen appellant in beroep heeft aangevoerd niet leiden tot de slotsom dat deze klacht alsnog geheel of gedeeltelijk gegrond moet worden verklaard.

4.4 Het beroep van appellant kan derhalve niet slagen.

Na te melden beslissing op het beroep van appellant rust op titel II Wet RA.

5. De beslissing

Het College verwerpt het beroep.

Aldus gewezen door mr. M.J. Kuiper, mr. A.J.C. de Moor-van Vugt en
mr. R.J.G.M. Widdershoven, in tegenwoordigheid van mr. A. Venekamp, als griffier, en
uitgesproken in het openbaar op 7 april 2005.

w.g. M.J. Kuiper

w.g. A. Venekamp

voor afschrift
conform