

Deze website maakt gebruik van cookies (meer informatie). Als u deze site blijft gebruiken, gaan wij er vanuit dat u hiermee akkoord gaat.

Akkoord

HERO | HERSTRUCTURERING
&
RECOVERY ONLINE

De administratieplicht van het bestuur ex art. 2:10 BW en de (advies)rol van de accountant onder de loep

HERO 2021 / P-026

21 juli 2021

De vraag welke rol de accountant kan spelen als het gaat om de administratieplicht van het bestuur ex art. 2:10 BW is lang onderbelicht gebleven. Die vraag is relevant omdat schending van die administratieplicht in beginsel aansprakelijkheid van de bestuurder oplevert (behoudens tegenbewijs). Het is niet ondenkbaar dat de bestuurder probeert voor de daardoor geleden schade de accountant aansprakelijk te houden, zoals gebeurde in de [‘Reinders – Didam casus’](#) (Hoge Raad 9 juli 2010, NJ 2012/194). Die vraag is actueel omdat sinds de inwerkingtreding van de Wet Homologatie Onderhands Akkoord (WHOA) op 1 januari jl. ervoor wordt gepleit misbruik van de WHOA tegen te gaan onder andere door het verlangen van een verklaring over de vervulling van de administratieplicht ex art. 2:10 BW door het bestuur en/of over de administratieve organisatie en interne beheersing.*

In dit artikel zullen wij die vraag proberen te beantwoorden aan de hand van de inhoud van de administratieplicht en de toepasselijke standaarden en beroepsregels van de accountant in het geval hij of zij om zo'n verklaring zou worden gevraagd. Wij zullen constateren dat dat vraagstuk voor de accountant niet eenvoudig is op te lossen. Wij sluiten af met een conclusie waarin wij een voorzet geven voor een mogelijke verklaring van een accountant over de administratieplicht en voorstellen voor interpretatie of aanvulling van de standaarden zullen doen, in de hoop dat de praktijk daarmee verder zou kunnen.

De administratieplicht ex art. 2:10 BW

Het bestuur is wettelijk verplicht van de vermogenstoestand van de rechtspersoon en van alles betreffende de werkzaamheden naar de eisen die voortvloeien uit deze werkzaamheden op een zodanige wijze administratie te voeren en die te bewaren dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de rechtspersoon kunnen worden gekend. Over wat die administratieplicht inhoudt heeft de Hoge Raad in 1993 overwogen dat het op zichzelf niet in cassatie bestreden oordeel van het Gerechtshof dat de administratie van de vennootschap zodanig was dat men *“Snel inzicht kan krijgen in de debiteuren- en crediteurenpositie op enig moment en dat deze posities en stand van de liquiditeiten, gezien de aard en omvang van de onderneming, een redelijk inzicht geven in de vermogenspositie”* niet blijkt gaf van een onjuiste rechtsopvatting.^[1]

De Hoge Raad overwoog in 2014 dat voor het antwoord op de vraag of de boekhouding voldoet aan de daaraan te stellen eisen ook andere elementen dan de debiteuren- en crediteurenpositie en de stand van de liquiditeiten van belang kunnen zijn.^[2] Maar daarmee is geen duidelijk antwoord gegeven op de vraag wat die andere elementen dan precies zouden moeten zijn.

Onder het begrip “vermogenstoestand” in art. 2:10 BW vallen alle balansposten en de posten van de winst- en verliesrekening. Van het op deze wijze voeren van de administratie over de vermogenstoestand moet worden onderscheiden het in art. 2:10 BW vermelde voeren van administratie van “alles betreffende de werkzaamheden van de rechtspersoon, naar de eisen die voortvloeien uit deze werkzaamheden”. Wat de wetgever hier precies op het oog heeft gehad is niet duidelijk. Volgens mr. drs. C.M. Harmsen ligt het voor de hand dit vereiste zodanig uit te leggen “dat van alle transacties en handelingen waarin rechten of verplichtingen kunnen vastliggen of waaruit rechten of verplichtingen voortvloeien, een administratie moet worden gevoerd, voor zover dat niet reeds valt onder de vermogenstoestand.”

De inrichting van de administratie is afhankelijk van zowel de aard als de omvang van de door de onderneming verrichte werkzaamheden. Daartoe behoren ongeacht de aard en omvang altijd het grootboek inclusief het onderliggende document dat tot de registratie heeft geleid en het fiscale dossier.^[3]

De Rechtbank Rotterdam oordeelde recentelijk dat enkel op basis van de saldijlisten en kolommenbalansen op zichzelf een snel en gedetailleerd inzicht kon worden verkregen in de aanspraken en verplichtingen van de rechtspersoon. Gelet op de aard en de omvang van de rechtspersoon was ook de projectadministratie (urenregistratie) van een specifiek project ter onderbouwing van een meerwerkclaim van belang voor de vraag of aan de administratieplicht is voldaan.^[4]

De lagere rechtspraak is niet eenduidig als het gaat om de waarde van de samenstellingsverklaring onder de jaarrekening voor het beantwoorden van de vraag of aan de administratieplicht is voldaan. Het Gerechtshof Leeuwarden oordeelde dat de jaarlijkse samenstelling van de jaarrekening door een accountant geen bevestiging is van de naleving van de administratieplicht.^[5] De Rechtbank Overijssel daarentegen wees een vordering van de curator op basis van art. 2:248 lid 2 BW wegens schending van de administratieplicht af onder meer omdat voor de accountant die de jaarcijfers had opgesteld de administratie “kennelijk voldoende inzichtelijk was”.^[6]

Tussenconclusie

Voor het antwoord op de vraag of aan de administratieplicht van art. 2:10 BW is voldaan kunnen ook andere elementen dan de debiteuren- en crediteurenpositie en de stand van de liquiditeiten van belang zijn. De Hoge Raad heeft geen antwoord gegeven op de vraag welke andere elementen dat zouden moeten zijn. Ook de waarde van de samenstellingsverklaring van de accountant voor het antwoord op die vraag staat niet vast. Toch moet de praktijk het hiermee doen en verwacht de klant van de accountant daarin een actieve adviserende rol, dat hij/zij zich verdiept in zijn/haar wettelijke verplichtingen daarover. Dat geldt al helemaal wanneer de klant aan de accountant vraagt daarover een expliciet oordeel te geven ter voorbereiding van een akkoord in de zin van de WHOA. Heeft de accountant hier een antwoord op en past de samenstellingsopdracht hier wel?

De samenstellingsopdracht NVCOS 4410

De Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (de NBA) heeft voor de meeste soorten werkzaamheden van accountants nadere voorschriften uitgevaardigd. Van accountants wordt verwacht dat zij deze Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NVCOS) volgen. Daarnaast moeten alle accountants zich bij het uitoefenen van hun beroep houden aan de fundamentele beginselen van de gedrags- en beroepsregels: professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vertrouwelijkheid, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid^[7] en de NOCLAR (Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt).^[8]

Voor samenstellingsopdrachten is standaard 4410 van toepassing.^[9] Bij een samenstellingsopdracht ondersteunt de betrokken accountant het bestuur van de onderneming bij het opmaken van de jaarrekening. Het opmaken van de jaarrekening blijft daarbij de verantwoordelijkheid van het bestuur. De betrokken accountant gaat bij het samenstellen uit van de informatie die hij ontvangt van het bestuur; de accountant controleert die informatie niet. Hij gaat niet na of de informatie juist en volledig is. Bij een samenstellingsopdracht geeft de accountant een samenstellingsverklaring af. Dit is een andere verklaring dan een beoordelings- of een controleverklaring. In een samenstellingsverklaring trekt de accountant géén conclusie aangaande de getrouwheid van de cijfers.

In art. 9 van NVCOS 4410 is opgenomen welke doeleinden gediend worden met een samenstellingsopdracht. Daaruit volgt dat die opdracht primair is gericht op de samenstelling van de vereiste periodieke financiële verslaggeving; het één en ander zoals vereist in wet- en regelgeving. Te denken valt dan aan de jaarlijkse jaarrekening. Daarnaast is de samenstellingsopdracht geschikt voor het samenstellen van overzichten voor doeleinden die niet gerelateerd zijn aan verplichte financiële verslaggeving.

De werkzaamheden die de accountant bij een samenstellingsopdracht verricht zien vooral op het verkrijgen van inzicht in de activiteiten en de administratieve organisatie van de onderneming en het samenstellen van de financiële verslaggeving op basis van vastleggingen, documenten en uitleg over oordeelsvormingen van het management. De accountant dient daarbij alert te zijn op mogelijke signalen van fraude en/of niet nakoming van wet- en regelgeving. Ook dient de accountant de samengestelde historische financiële informatie te lezen in het licht van het inzicht dat hij heeft in de activiteiten van de entiteit, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Op grond van het vorenstaande kan het standpunt worden ingenomen dat als de accountant in staat is om een financieel verslag samen te stellen uit de vastleggingen en documenten die hem ter beschikking zijn gesteld én die accountant kan dat op ieder gewenst moment redelijk snel, dit reden is aan te nemen dat – in elk geval op het moment van het samenstellen van het financieel verslag – is voldaan is aan de administratieplicht zoals bedoeld in art. 2:10 lid 1 BW^[10]. Het Gerechtshof Leeuwarden overwoog in het eerdergenoemde arrest echter van niet. De vraag rijst dan ook of de accountant wel iets kan verklaren over de administratieplicht, althans: de vermogenstoestand van de rechtspersoon en van alles betreffende de werkzaamheden van de rechtspersoon, zonder dat er enige kwalitatieve toets op de administratie plaatsvond. Stel dat een grote debiteurenpost buiten

het gezichtsveld van de accountant wordt gehouden en zo ook een even grote post aan opbrengsten. En deze posten worden niet in de administratie vastgelegd en dus ook niet door de samenstellingsaccountant in de financiële verslaggeving opgenomen. Zonder een meer diepgaande controle van de cijfers en onderliggende documenten blijft dat buiten het gezichtsveld van de accountant. Als de accountant in zijn verklaring zonder voorbehoud zou schrijven dat is voldaan aan de administratieplicht, dan zou hij een onjuiste mededeling doen. Dat zou in strijd zijn met het beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Hoe zou dat kunnen worden opgelost?

Hoewel de accountant, gehouden aan de gedrags- en beroepsregels, geschikt zou zijn voor de opdracht, lijkt een enkele samenstellingsopdracht onder NVCOS 4410 onvoldoende voor het antwoord op de vraag of voldaan is aan de administratieplicht ex art. 2:10 lid 1 BW en daarmee ook onvoldoende om misbruik van de WHOA te voorkomen. Immers, die samenstellingsopdracht verlangt geen controle van de cijfers. Hier lijkt méér nodig, bijvoorbeeld een beoordelings- of zelfs controleopdracht. Die is echter tijdrovend en kostbaar. Behalve NVCOS 4410 beschikt de accountant gelukkig over meer mogelijke opdrachtvormen. Zo zijn er ook vrije vormen denkbaar die wellicht in aanvulling op de samenstellingsopdracht een passende dienstverlening vormen, zoals de overige opdracht. Belangrijk is dat de opdrachtvorm passend is voor het doel, maar ook dat deze betaalbaar is, zeker voor ondernemingen die een WHOA-traject ambiëren. Die overige opdracht zou dan kunnen luiden dat de accountant wordt gevraagd zich uit te laten over de vraag of hij/zij op basis van de door de directie aangeleverde cijfers (zonder die te hebben gecontroleerd) in staat is geweest om snel een redelijk inzicht te krijgen in de vermogenstoestand van de onderneming en alles betreffende de werkzaamheden van de rechtspersoon, echter zonder daaraan de juridische kwalificatie te geven dat is voldaan aan het wettelijk vereiste van art. 2:10 lid 1 BW dat is immers in voorkomend geval aan de rechter.

Conclusie

In onze optiek zou een verklaring van een accountant over de mate waarin hij in staat is geweest om snel een redelijk inzicht te krijgen in de vermogenstoestand van de onderneming en alles betreffende de werkzaamheden van de rechtspersoon voor schuldeisers van een schuldenaar die een WHOA procedure is gestart, meerwaarde kunnen opleveren. Dit omdat daarmee de goede trouw van de schuldenaar als het gaat om de betrouwbaarheid van de administratie in eerste instantie is bevestigd. Zonder die verklaring is het voor schuldeisers op dat punt gissen. Alhoewel gelet op de voorbehouden in die verklaring over die betrouwbaarheid geen zekerheid is te verschaffen, is het in ieder geval beter dan niets. Het is dan aan de schuldenaar, van welke grootte dan ook, om te overwegen daarvoor kosten te willen maken. Het komt ons voor dat zeker als de verklaring wordt gevraagd van de accountant die ook al de jaarrekening heeft samengesteld, die kosten beperkt zouden kunnen blijven.

*J.A. van der Meer, *Misbruik van de WHOA*, Tijdschrift Financiering, Zekerheden en Insolventierechtpraktijk 2021/1 (FIP), blz. 15.

[1] Hoge Raad 11 juni 1993, NJ 1993/713, ECLI:NL:HR:1993:ZC0994 inz. Brens – Sarper.

[2] Hoge Raad 14 oktober 2014, JOR 2014/327, ECLI:NL:HR:2014:2932 inz. FSM Europe.

[3] C.M. Harmsen, *Administratieplicht en aansprakelijkheid voor het boedeltekort, Onderneming en Recht nr. 115*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, par. 8.2 e.v., in het bijzonder de schematische overzichten onder par. 8.4.3 en 8.5.7.

[4] Rb. Rotterdam 20 januari 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:627, JOR 2021/87.

[5] Hof Leeuwarden 3 april 2012, ECLI:NL:GHLEE:2012:BW0725.

[6] Rb. Overijssel 30 november 2016, ECLI:NL:RBOVE:2016:5194.

[7] Zie art. 2 Verordening Gedrags- en Beroepsregels voor Accountants (VGBA).

[8] Zie Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (nba.nl).

[9] [4410 Samenstellingsopdrachten \(nba.nl\)](#).

[10] Behoudens de bewaarplicht uit art. 2:10 lid 1 BW.

Keywords

Accountant
Administratieplicht
Samenstellingsverklaring
Verklaring

Auteur(s)

Inge-Lisa Toxopeus

is forensisch accountant bij [Hermes Advisory](#) te Laren.

[LinkedIn](#)

[✎ Auteur wijzigen](#)
Jaap van der Meer

is partner bij Turnaround Advocaten

[✎ Auteur wijzigen](#)