

# KANSINSCHATTING BIJ **LAWYER'S LETTER**

Aan het begin van het jaar krijgen advocaten geregeld het verzoek van een cliënt om aan diens accountant een *lawyer's letter* te verstrekken. De accountant wil van de advocaat dan een overzicht van lopende of dreigende geschillen van de onderneming en een proceskansinschatting. Het geven van een dergelijke inschatting is niet aan te raden.

DOOR / ALEXANDER VAN DER VOORT MAARSCHALK<sup>1</sup>

## 1. Een voorziening op de balans in verband met geschillen

Op grond van artikel 2:374, lid 1 BW moet op de balans onder meer een voorziening worden opgenomen in verband met lopende of dreigende geschillen als – kort gezegd – de kans groter is dan 50% dat de claim van de wederpartij wordt toegewezen. Als de kans op gehele of gedeeltelijke toewijzing 50% of minder is, mag geen voorziening worden opgenomen. Wel moet het geschil dan worden vermeld in de toelichting op de jaarrekening. De ondernemingsleiding heeft een redelijk grote vrijheid bij het bepalen van de omvang van de voorziening. Het gaat om het bedrag dat een onderneming redelijkerwijs zou betalen om de verplichting op de balansdatum af te wikkelen of op dat moment aan een derde partij over te dragen.

## 2. Een vordering op de balans in verband met geschillen

Opnemings van een vordering mag als het 'vrijwel zeker' is dat die zal worden toegewezen. Wat onder 'vrijwel zeker' moet worden verstaan,

is niet erg duidelijk maar 90% lijkt mij de ondergrens. Indien de kans op toewijzing meer dan 50% maar minder dan 'vrijwel zeker' is, mag de claim niet als vordering worden opgenomen. Zij moet dan als 'voorwaardelijk actief' in de toelichting op de jaarrekening worden vermeld.

## 3. De controle van de jaarrekening door de externe accountant

Op grond van artikel 2:393, lid 3 BW moet de accountant onder meer onderzoeken of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft, voldoet aan de wettelijke voorschriften en geen materiële onjuistheden bevat. Omdat het beoordelen van de kans op toewijzing van de claim lastig is, vraagt een accountant de advocaat die het geschil behandelt veelal zijn proceskansinschatting te geven in een zogenaamde *lawyer's letter*. De voorschriften van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) verlangen dat ook.<sup>2</sup> Als de advocaat geen proceskansinschatting kan geven, moet

de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uitvoeren. Als hij ook op andere wijze geen voldoende controle-informatie verkrijgt, dient hij zijn oordeel te beperken.

## 4. NOvA-richtlijnen voor de lawyer's letter

Een advocaat zal veelal niet de door de accountant gevraagde inschatting van proceskansen kunnen verstrekken. Volgens de richtlijnen van de NOvA<sup>3</sup> kan de verklaring van de advocaat (of notaris) in een *lawyer's letter* niet zover gaan dat die zijn waardering geeft van de proceskansen en procesrisico's, omdat in elke procedure onzekerheden schuilen. De schijn moet worden vermeden dat dergelijke onzekerheden zijn te taxeren. Bovendien zou de verklaring het tot stand komen van een minnelijke regeling kunnen doorkruisen als de inschatting van de processuele kansen via de jaarrekening bekend zou worden. De richtlijn wijst een waardering van proceskansen of procesrisico's daarom af. Het antwoord van de advocaat (of notaris)

beperkt zich daarom tot vermelding van aanhangige rechtsgedingen, arbitrale procedures en bindend-adviesprocedures. In geen geval geeft hij een waardering van proceskansen of -risico's. Zie uitgangspunten 2 en 3 en richtlijn IV.

#### 5. Het geven van een proceskansinschatting is niet zonder meer tuchtrechtelijk laakbaar

Mag een advocaat dus geen proceskansinschatting geven? Zo zwart-wit ligt het niet. In 2013 had de tuchtrechter te oordelen over een geval waarin de advocaat op verzoek van de accountant en met instemming van zijn cliënt in zijn *lawyer's letter* had geschreven dat het financiële belang van een mogelijke claim op grond van een grove schatting circa € 500.000 bedroeg.<sup>4</sup> Het Hof van Discipline oordeelde dat deze mededeling een waardering van het procesrisico inhield en dat de handelwijze in strijd was met richtlijn IV. De handelwijze was evenwel niet tuchtrechtelijk laakbaar en het hof verklaarde de klacht daarom ongegrond. Het handelen van de advocaat moet namelijk worden getoetst aan de in artikel 46 Advocatenwet omschreven normen. De tuchtrechter is niet gebonden aan de gedragsregels of de richtlijn. Of het niet-naleven van een bepaalde gedragsregel of richtlijn ook tuchtrechtelijk laakbaar handelen oplevert, hangt af van de feitelijke omstandigheden en wordt door de tuchtrechter per geval beoordeeld. In dit geval had de advocaat volgens het hof weliswaar de letter van de richtlijn geschonden,

maar niet het belang dat die norm beoogt te beschermen, namelijk het garanderen van de vertrouwelijkheid van het door de advocaat met zijn cliënt gevoerde overleg. In de *lawyer's letter* was namelijk niet onderbouwd op welke (vertrouwelijke) gegevens de advocaat zijn schatting baseerde.<sup>5</sup>

#### 6. 'Kale' proceskansinschatting?

Op basis van deze beslissing van het Hof van Discipline – voor zover ik heb kunnen nagaan zijn er geen andere beslissingen van het hof op dit punt – houdt de richtlijn dus niet zonder meer een verbod in.<sup>6</sup> De uitspraak betekent mijns inziens echter niet dat de advocaat steeds een 'kale' proceskansinschatting kan geven – dat wil zeggen: zonder verstrekking van de gegevens waarop die schatting is gebaseerd. De advocaat kan aan de accountant alleen een inschatting geven als de cliënt daarmee vrijwillig instemt. Als de cliënt zich gedwongen voelt in te stemmen met verstrekking van de proceskansinschatting door de advocaat aan de accountant, bijvoorbeeld omdat de accountant anders geen goedkeurende verklaring (zonder beperking) verstrekt, dan zou de advocaat zich van verstrekking moeten onthouden. Hij zou anders de vertrouwelijkheid van het overleg met zijn cliënt niet langer garanderen. Om dezelfde reden kan de advocaat niet zonder ongedwongen toestemming van zijn cliënt bestaande of dreigende geschillen melden aan de accountant, bijvoorbeeld door een lijst aan te vullen die de accountant hem verstrekt. Afgezien hiervan kan het geven van een proceskansinschatting, ook

als die 'kale' is, het functioneren van de advocaat in een lopende of toekomstige procedure bemoeilijken. Als de ondernemingsleiding een voorziening heeft gevormd en tijdens de procedure duidelijk wordt dat de advocaat heeft bevestigd dat de kans op verlies van de procedure meer dan 50% is, zal hij als advocaat nog nauwelijks geloofwaardig in een procedure kunnen verdedigen dat de vordering tegen zijn cliënt moet worden afgewezen. Juist omdat proceskansen zich niet steeds nauwkeurig laten inschatten en de omvang van een voorziening niet alleen door juridische kansen maar ook door opportuniteitsoverwegingen van de ondernemingsleiding bepaald kunnen worden, is het van belang dat een advocaat in een procedure niet wordt vereenzelvigd met het standpunt dat de onderneming, al dan niet na overleg met en mogelijk onder druk van de accountant, uiteindelijk in de jaarrekening heeft ingenomen. Dat belang neemt alleen maar toe als de opvattingen van onderneming en haar advocaat uiteenlopen. Als de onderneming geen voorziening heeft opgenomen en het geschil slechts in de toelichting heeft vermeld, hoeft bevestiging van de advocaat aan de accountant dat de kans op toewijzing van de vordering 50% of minder is, op zichzelf vrijwel geen invloed te hebben op de geloofwaardigheid van de advocaat. Toch is ook in dit geval voorzichtigheid geboden. Stel immers dat de accountant de advocaat een jaar later opnieuw om zijn proceskansinschatting vraagt en de advocaat, op grond van gekeerde proceskansen en anders ►

dan de onderneming, meent dat de kans op toewijzing van de vordering meer dan 50% is, dan zal hij zich van beantwoording willen onthouden om zijn geloofwaardigheid in de procedure niet te veel in gevaar te brengen. De accountant zou uit dat zwijgen de conclusie kunnen trekken dat de advocaat (inmiddels) anders over de proceskansen denkt dan de onderneming. Op die manier zou de vertrouwelijkheid van het overleg tussen advocaat en cliënt toch geschonden kunnen worden. Bovendien zou de onderneming in het overleg met de accountant ertoe kunnen besluiten of zich gedwongen kunnen voelen toch een voorziening op te nemen, met weer een mogelijk nadelig effect voor de geloofwaardigheid van de advocaat tot gevolg als die de dienovereenkomstige kansinschatting bevestigt.

Vergelijkbare problemen kunnen zich voordoen als de onderneming in verband met een claim op een andere partij een vordering heeft opgenomen en de advocaat de kans op winst in de procedure na verloop van tijd conservatiever inschat dan de onderneming. Ter beperking van dit soort problemen zou de advocaat ervoor kunnen kiezen alleen eenmalig de gunstige kansinschatting van de onderneming (vordering opgenomen dan wel geen voorziening) te bevestigen.

Hoe dan ook zal de advocaat steeds de afweging moeten maken of het volledig beantwoorden van de vragen van de accountant, al dan niet op termijn, in overeenstemming te brengen is met de door hem te garanderen vertrouwelijkheid van het overleg met zijn cliënt. Het meest

eenvoudig is het dat de advocaat, in overeenstemming met richtlijn IV, geen inschatting geeft van de proceskansen, alleen aanhangige procedures vermeldt en de mogelijkheid van dreigende procedures alleen vermeldt als die met naam en omschrijving voorkomt in het inlichtingenverzoek van de accountant. Die zal dan zelf de inschattingen van de ondernemingsleiding moeten beoordelen.

#### 7. Laat de advocaat de accountant in de steek?

Laat de advocaat de accountant hiermee in de steek? Ik meen van niet. Zoals ik hiervoor in paragraaf 1 uiteen heb gezet, gaat het bij de verwerking van claims om de inschatting van de ondernemingsleiding. De accountant zou moeten beoordelen of die inschatting binnen de ruime wettelijke beoordelingsmarges kan vallen. Aangezien een advocaat, met het oog op zijn wettelijke verplichtingen en zijn functioneren als advocaat in een procedure, een inschatting van proceskansen lang niet altijd zal

kunnen geven aan de accountant, zou de accountant er beter aan doen een verzoek tot het geven van zo'n inschatting achterwege te laten. De accountant moet in staat worden geacht zijn marginale controle ook zonder hulp van de advocaat uit te voeren. Zo nodig moet hij daarvoor een beroep doen op een andere deskundige.

#### 8. Conclusie

De accountant zou de advocaat niet om diens proceskansinschatting moeten vragen van lopende of dreigende procedures. Weliswaar is het de advocaat in sommige gevallen en in afwijking van de richtlijn voor het afgeven van *lawyer's letters* toegestaan de accountant zo'n proceskansinschatting te geven, maar in veel gevallen zal de advocaat dat niet kunnen doen vanwege de door hem te garanderen vertrouwelijkheid van het overleg met zijn cliënt of het beschermen van zijn geloofwaardigheid in een procedure. De accountant kan zijn controlewerk bovendien ook zonder hulp van de advocaat deugdelijk verrichten. ■

#### NOTEN

- 1 Advocaat bij Houthoff. Dit artikel is gebaseerd op zijn veel uitgebreidere bijdrage aan: Hijink e.a., *Handboek jaarrekeningenrecht*, Van der Heijden Instituut nr. 164, 2020/58. Dit handboek is in november 2020 verschenen bij Wolters Kluwer.
- 2 [www.nba.nl](http://www.nba.nl). Zie met name NV COS 315, 501 en 540.
- 3 Richtlijnen en model inzake het afgeven door advocaten en notarissen ten behoeve van accountants (*lawyer's letter*).
- 4 Hof van Discipline 3 juni 2013, ECLI:NL:TAHVD:2013:103.
- 5 Hof van Discipline 3 juni 2013 (r.o. 5.7-5.8), ECLI:NL:TAHVD:2013:103.
- 6 M. Pfeiffer & E.L. Zettler, 'De lawyer's letter: spelregels voor accountants en advocaten', *TvJ* 2019/3, p. 105, denken daarover anders. Zij schrijven onder meer: 'hetgeen accountants wensen en hebben vastgelegd in NV COS 501 – het door een advocaat geven dan wel beoordelen van de proceskansen – is voor advocaten simpelweg verboden', alsmede: 'aan hetgeen in de controlestandaarden van accountants is vastgelegd, kan én mag een advocaat niet voldoen'. Zie ook Scholten & Van Offeren, *MAB* augustus 2018, p. 239 e.v., die van hetzelfde standpunt lijken uit te gaan.
- 7 Zie artikel 10a Advocatenwet.