

JURISPRUDENTIE INZAKE DE ACCOUNTANT

door Mr Dr H. D. M. Knol

1. Het valt niet te ontkennen, dat onze jurisprudentie arm is aan beslissingen over accountants, en in het bijzonder wat betreft vragen inzake de uitoefening van hun beroep. In de laatste jaren zijn er echter uitspraken, welke een beschouwing ten volle waard zijn.

Allereerst enige algemene opmerkingen. Als vaststaande jurisprudentie mogen we beschouwen, dat de juridische positie van de accountant wordt gequalificeerd als het verrichten van enkele diensten. Een accountant zal dus in rechte kunnen worden aangesproken wegens wanprestatie, in casu het niet op juiste wijze uitvoeren van de hem opgedragen taak, zoals die volgens de opvattingen in het maatschappelijk verkeer tegenwoordig behoort te worden uitgeoefend. Hierbij kan vooral van betekenis zijn het maken van kunstfouten. In de tweede plaats zal de accountant aansprakelijk gesteld kunnen worden ex art. 1401 B.W., dus op het punt van de z.g.n. onrechtmatige daad. Daaruit zullen echter zij, die de opdracht verstrekten, niet zo spoedig ageren. Immers, dezen zullen er veel eer de voorkeur aan geven, de accountant op grond van wanprestatie aan te spreken, een actie allicht gemakkelijker in te stellen dan die uit onrechtmatige daad, afgezien nog van het feit, of het mogelijk zal zijn, indien men uit de eerste actie kan ageren, dit op grond van de tweede te doen. Derden echter, die in generlei opzicht contractueel met de accountant verbonden zijn, zullen op grond van art. 1401 B.W. hun vordering instellen. Hierbij denke men aan het vertrouwen, dat het publiek in een of ander stuk van de accountant uitgaande zal stellen en daarin wordt beschaamd. De kring, waarin dit vertrouwen is gewekt, kan eng en ruim zijn. De accountant, die een rapport voor een speciaal doel afgeeft, bijv. om de mogelijkheid voor de bedrijfshuishouding te scheppen om crediet te krijgen, wetende, althans kunnende vermoeden, dat een derde dit in handen kan krijgen, wekt door dit geschrift vertrouwen op, ook al is er slechts één belanghebbend persoon. Maar deze kring kan ook zeer ruim zijn en zich zelfs tot enige soorten van belanghebbenden richten; een geval, dat zich bijv. voordoet, indien een accountantsverklaring in het verslag ener Levensverzekeringmaatschappij wordt opgenomen. De accountant is dus verantwoordelijk (moreel) en kan eventueel aansprakelijk worden gesteld (juridisch).

2. Toen onze dissertatie ¹⁾, waarin ook de aansprakelijkheid van de accountant werd behandeld ²⁾, in 1936 verscheen, was er in de Nederlandse jurisprudentie slechts één geval bekend, waarin zulk een deskundige aansprakelijk is gesteld ³⁾. Het betrof hier een geval, dat een accountant zijn taak slordig had uitgeoefend; deswege oordeelde de rechter: hij had wanprestatie gepleegd. Deze casus is eenvoudig, betreft de verhouding accountant/opdrachtgever en levert voor de deskundige lezer geen stof op tot nadere beschouwingen.

Van meer betekenis is het vonnis van de Rechtbank Utrecht van

¹⁾ Civielrechtelijke aansprakelijkheid van directie en commissarissen van naamlooze vennootschappen volgens Nederlandsch Recht.

²⁾ Idem blz. 304 e.v.

³⁾ Rechtbank Rotterdam, 7 Januari 1918, N. J. 1919, blz. 927.

2 October 1940⁴⁾, waarover tot voor de cassatierechter is geprocedeerd. Het geval, daarin behandeld, heeft verschillende facetten; de meest belangrijke vraag, daarbij gesteld, luidde: Bestaat er mede-aansprakelijkheid voor de andere maat of maten voor tekortkomingen van een medevennoot bij de uitvoering van een hem opgedragen accountantsonderzoek?

De casus was als volgt: Twee accountants oefenden hun praktijk uit onder gezamenlijke naam. Eèn hunner had een opdracht geheel zelfstandig uitgevoerd en alle desbetreffende stukken getekend, waarschijnlijk met zijn privé-handtekening; dit laatste is uit het vonnis niet na te gaan. Beide accountants werden gedagvaard. Aangezien slechts één het onderzoek had verricht, wierp de ander op, dat hij niet aansprakelijk kon worden gesteld.

Wat de ondernemingsvorm betreft, besliste de rechtbank, dat hier van een bedrijf, waarvan inschrijving in het handelsregister zou moeten hebben plaats gehad, niet kan worden gesproken. Volgens de rechter was er slechts sprake van een samenwerking tussen twee accountants, die gezamenlijk een kantoor met enig personeel hebben, een soort maatschap dus, waaromtrent echter in casu, wat hun interne verhouding betreft, niets, of althans zeer weinig, is vastgelegd.

De rechtbank zegt verder het volgende: het werk van een accountant draagt een zeer persoonlijk karakter, en uit het feit, dat beide namen op briefhoofden en dergelijke voorkomen, mag niet worden afgeleid, dat zij elkaar over en weer een algemene volmacht gegeven hebben voor een naast elkaar optreden.

Op grond van deze en andere overwegingen werd de tweede accountant in het gelijk gesteld; de tegen hem ingestelde eis werd afgewezen.

Nadat de rechtbank had beslist, dat er sprake is van een maatschap, kon de verdere beslissing kwalijk anders luiden dan hierboven is aangegeven. Bij de maatschap is, enige bijzondere gevallen uitgesloten, alleen hij tegenover derden verbonden, die zelf handelend is opgetreden. Bij een accountantskantoor zou verbondenheid van beide accountants kunnen blijken uit beider handtekeningen onder de stukken (vgl. art. 1680 B.W.). Alleen wanneer een accountantsbureau onder een vennootschap onder firma zou worden geïnstitueerd, zou anders moeten worden geoordeeld. De essentialia daarvoor zijn: uitoefening van een bedrijf; gemeenschappelijke naam. Het laatste is wel aanwezig; het eerste o.i. nimmer. De diensten van een accountant worden, evenals die van een juridisch adviseur, notaris, dokter, gevraagd om zijn persoonlijke kwaliteiten. De rechtbank legt er ook de nadruk op, dat het werk van een accountant een persoonlijk karakter heeft.

De M.v.A. bij het wetsvoorstel van 2 Juli 1934 — in werking getreden 1 Januari 1935 — oordeelt enigszins anders. Hier wordt onderscheid gemaakt. Als de accountantsfirma zo georganiseerd is, dat de individuele kwaliteiten der firmanten op de achtergrond blijven en de verleende hulp een geheel onpersoonlijk karakter krijgt, kan zij terecht gezegd worden een bedrijf uit te oefenen.

Het is echter de vraag, of dit in de praktijk zal voorkomen. Bij de grote accountantsfirma's blijven juist de firmanten met naam zolang mogelijk op de voorgrond treden. Daarom juist wordt van deze firma's gebruik ge-

⁴⁾ Nadere omschrijving en bron worden in dit en volgende gevallen niet gegeven; het gaat niet om personen onaangenaam te zijn, maar om de zaak zelf.

maakt. En door de werkverdeling zullen de firmanten juist wel terdege zorg dragen voor een persoonlijk cachet op het afgeleverde werk.

Hoe een en ander ook moge zijn, deze beslissing is o.i. van niet geringe betekenis. Te meer omdat onder accountants over deze kwestie geen eenstemmigheid heerst. Er zijn deskundigen, die van oordeel zijn, dat de uitgaande stukken der firma met de firmanaam — hiermede wordt bedoeld de naam, waaronder de maatschap wordt gedreven — getekend behoren te worden. De firma, die bekendheid heeft, behoort als zodanig voor de rapporten, welke van haar kantoor uitgaan, in te staan. Te meer omdat b.v. de jongste firmant veelal niet gevraagd zal worden om als accountant op te treden, maar wel de firma; de handtekening van haar is het, waaraan in de practijk betekenis wordt gehecht. Ook voor de continuïteit van de maatschap is dat van belang. Tegenover de buitenwereld treedt alzo de maatschap als de alleen *verantwoordelijke* op (externe verhouding). Hoe de verantwoordelijke en aansprakelijke medewerkers hun verhouding intern wenssen te regelen, doet tegenover de opdrachtgevers niet ter zake.

Het valt niet te ontkennen, dat voor de standing van de grote kantoren, en in zekere mate ook voor de standing van het beroep, deze zienswijze aantrekkelijk is. Maar op grond dezer zienswijze was de andere medewerker in de onderhavige procedure nog niet terecht gedagvaard; juridisch aansprakelijk bleef de handelende maat. Wel kan de firma zich bij een eventueel geleden schade aansprakelijk stellen, maar dat is een andere kwestie.

Wil men tegenover de buitenwereld op de een of andere wijze blijk geven, dat de firma verantwoordelijk en eventueel aansprakelijk is voor alle stukken, welke van haar kantoor uitgaan, dan is daar niets tegen. Men geve er zich dan echter rekenschap van, dat er geen sprake is van een juridische verantwoordelijkheid — die een juridische aansprakelijkheid tot gevolg kan hebben —, maar van een morele.

Van zuiver juridisch standpunt bezien heeft de rechtbank gelijk. Voor de werkzaamheden, door de ene firmant of medewerker verricht, behoort bij een maatschap een ander lid — behalve voor de in de wet genoemde gevallen — niet extern aansprakelijk te worden gesteld.

Een gezamenlijke aansprakelijkheid kan practisch wel degelijk van betekenis zijn. Is het bekend, dat één der firmanten kapitaalkrachtig is, en dat scheen in de gegeven casus het geval te zijn, dan is een aansprakelijkheid van alle firmanten niet zonder practisch belang. Maar dan zullen o.i. beide accountants alle rapporten gezamenlijk moeten tekenen. In de practijk komt dat niet voor. Veelal ziet men de jaarverslagen getekend met de privé-handtekening van hem, die het onderzoek leidde, waarboven dan de firma staat, waarvan de ondertekenaar deel uitmaakt.

In Nederland is dit althans algemeen gebruikelijk, zowel bij de tekening van de jaarstukken als van de verklaring. Zulks in tegenstelling met de *usage* in Amerika en Engeland, waar in het algemeen met de firmanaam wordt ondertekend; dit in overeenstemming met wat Montgomery ⁵⁾ opmerkt: the usual practice of accounting firms is to sign their reports with the firm-name without reference to the particular partner in charge.

3. In de casus hierboven genoemd is tot voor de Hoge Raad geprocedeerd. Het Hof oordeelde op gelijke wijze als de Rechtbank en het beroep in cassatie werd, in overeenstemming met de conclusie van de Procureur-

⁵⁾ Auditing theory and practice, sixth edition, blz. 616.

Generaal, verworpen. De v.n. overwegingen van ons hoogste rechts-college luiden als volgt:

- 1e. dat alleen dan sprake is, in de zin van art. 1681 B.W., van een „beding, dat een handeling voor rekening van de maatschap is aangegaan”, wanneer de vennoot, die een handeling heeft verricht, daarbij — uitdrukkelijk of stilzwijgend — tegenover degene, met wie hij handelde, is opgetreden niet enkel te zijnen name, doch mede in naam der overige vennoten;
- 2e. dat het resultaat dezer overeenkomst, derhalve het voor- of nadeel dat daaruit voortvloeit, slechts betrekking heeft op de verhouding der vennoten onderling, welke derden niet raakt.

In verband met het voorgaande kunnen bij de maatschap drie gevallen scherp worden onderscheiden:

a. Alleen de maat, die handelt, wordt verbonden. Dit is het geval, indien één der vennoten voor de maatschap handelt, zonder enige volmacht van de andere, m.a.w. het zuiver-maatschap-geval neergelegd in art. 1679 B.W. Derden hebben met de interne verhouding der vennoten niets uit te staan; zij kunnen aan de tussen de maten gesloten overeenkomst geen rechten ontleen (vgl. art. 1351 en 1376 B.W.).

b. Handelen meerdere vennoten met een derde, dan kunnen deze — onverschillig hun aandeel in de maatschap, dat weer een interne verhouding tussen de maten is — door de schuldeiser ieder voor een gelijk deel worden aangesproken (art. 1680 B.W.).

Geven de andere vennoten óf volmacht aan de maat, die handelend optreedt, óf heeft de zaak ten voordele van de maatschap gestrekt, dan zijn de overige vennoten mede verbonden (art. 1681 B.W.). Eisers in de bovengenoemde procedure waren van oordeel zich daarop te kunnen beroepen. De Hoge Raad oordeelt, dat dit eerste geval zich slechts kan voordoen, wanneer de handelende vennoot *uitdrukkelijk of stilzwijgend* mede in naam van de anderen optrad.

In de practijk zal in het hier besproken geval zulk een uitdrukkelijk optreden wel niet voorkomen. Maar stilzwijgend ook niet? Is het zo vreemd, dat een opdrachtgever, niet slechts met een firmant, maar waarschijnlijk met verschillende leden van het personeel in aanraking komend, hieruit de gebondenheid van alle leden der firma afleidt? Alle stukken van de firma uitgaande zijn toch bedrukt met de naam, waaronder het beroep wordt uitgeoefend? Mag hier niet in aanmerking worden genomen de rechtsschijn scheppende daad der firma? Het zijn alle vragen, waarop zeker bij een dogmatische opvatting van art. 1679 B.W. een ontkennend antwoord kan worden gegeven. Maar het recht is dynamisch! Vooral bij een accountantsfirma moet o.i. rekening worden gehouden met de aard van het beroep, in het bijzonder met het bij het publiek opgewekte vertrouwen. Het wil ons voorkomen, dat art. 1681 B.W. zich niet behoeft te verzetten tegen een ander oordeel dan in de besproken casus gegeven.

Ten slotte kan nog worden opgemerkt: De maat of alle maten, die beheersbevoegdheid hebben, vgl. art. 1676, 1e lid B.W., verbinden toch zeker de anderen. Het zoëven betoogde geldt o.i. nog sterker voor de beslissing op grond van de woorden „ten voordele der maatschap gestrekt hebbe”. Er mag toch zeker worden aangenomen, dat een opdracht aan één der firmanten gegeven, ten voordele van de firma strekt. Dat zulks alleen de interne verhouding tussen de vennoten onderling raakt,

betreft o.i. een kwestie der winstverdeling, maar niet het ten voordele strekken der maatschap.

c. Men zou ook nog kunnen vragen, wanneer er hoofdelijke aansprakelijkheid der vennoten bij de maatschap aanwezig is. Sub b hebben we gesproken over de aansprakelijkheid. Hiermee kan kwalijk een andere zijn bedoeld dan die voor gelijke delen in overeenstemming met art. 1680 B.W. Zeker geen hoofdelijke aansprakelijkheid *ex lege*, want deze behoort tot het wezen van de vennootschap onder firma, geenszins van de maatschap.

Dit wil echter niet zeggen, dat geen hoofdelijke aansprakelijkheid van de maten ten opzichte van derden zou kunnen bestaan. Hiertoe letten men op de slotwoorden van art. 1680, waarin de vennoten een andere verplichting n.l. dan die in evenredigheid hunner deelnamen, op zich kunnen nemen. Aangezien naar de heersende leer dit als een voorbeeld wordt beschouwd, kan ook een andere verhouding, dus ook hoofdelijke aansprakelijkheid tegenover een derde, worden overeengekomen. Trouwens, waarom zouden de firmanten zich tegenover derden niet hoofdelijk mogen verbinden? Dit is dan echter geen solidaire aansprakelijkheid uit de wet, zoals bij de vennootschap onder firma, maar ene uit overeenkomst. Bij het aanvaarden van een opdracht zou dus telkens de opdrachtgever een garantie moeten worden gegeven. Het is niet te ontkennen, dat de accountantsfirma, die o.i. moraliter zulk een verantwoordelijkheid op zich neemt, deze ook juridisch behoort te verwezenlijken. Veel bezwaar behoeft daartegen niet te bestaan, omdat hij, door wiens schuld eventueel schade door de maatschap of een harer leden wordt geleden, *intern* aansprakelijk is deze te vergoeden. Het komt ons echter wel noodzakelijk voor een en ander uiterst nauwkeurig in de akte van maatschap vast te leggen.

4. Het tweede vonnis is van de Rechtbank te Rotterdam, 1 November 1940.

Dit geval heeft verschillende kanten en beweegt zich meer direct op het gebied der accountancy. In het kort komt de zaak hierop neer: De accountant X had de controle op zich genomen der administratie van twee firma's. Laatstgenoemden voerden het beheer van twee andere bedrijfshuishoudingen. Voorzover uit het vonnis na te gaan, was er voor iedere firma een netkasboek en was er voor alle vier tezamen een kladkasboek. De accountant moest uiteraard de twee netkasboeken van de twee zaken, waar hij als accountant werkzaam was, controleren. Het kladkasboek werd niet gecontroleerd. Maar nu ontstond deze moeilijkheid: Hoe konden de kasmiddelen worden gecontroleerd? De twee netkasboeken van de gecontroleerde zaken wezen ieder een kassaldo aan; dit kassaldo was echter niet gescheiden aanwezig, maar vermengd met de kassen der niet-gecontroleerde firma's. Constateren der kassaldi zonder algehele controle van het kladkasboek was dus niet mogelijk. Een listige en boze boekhouder had hier de zwakke plek ontdekt en kans gezien voor een bedrag van pl.m. f 27.000,— fraude te plegen. De twee firma's, die de opdracht gaven, spraken de accountant aan wegens wanprestatie en twee zijner assistenten op grond van onrechtmatige daad. De twee andere firma's spraken de accountant en genoemde assistenten eveneens aan *ex artikel 1401 B.W.*

Het is duidelijk, dat de actie tegen de assistenten alleen kon steunen op die uit onrechtmatige daad; tussen de firma's en de assistenten bestond generlei contractuele band. De vordering tegen de assistenten werd

o.i. terecht afgewezen. De rechtbank oordeelde: dat de door eisers be-
weerde verzuimen, indien men deze beschouwt los van elke contractuele
verbintenis, niet zijn handelingen in strijd met de zorgvuldigheid, die in
het maatschappelijk verkeer betaamt jegens eens anders persoon of goed.
Men kan het als juist oordelen om de assistenten niet aansprakelijk te
stellen. Immers, de accountant zal hun wijze van contrôle vaststellen; deze
is in feite de auctor intellectualis. Het is dus niet billijk om deze personen
aansprakelijk te stellen voor zulk een groot bedrag aan schadevergoeding.
Misschien, dat anders geoordeeld zou moeten worden, indien men nauw-
keurig kon nagaan, hoe hun positie was en of zij zulk een grote mate van
zelfstandigheid hadden, dat te hunnen opzichte van een kunstfout zou
kunnen worden gesproken, ofschoon zelfs dan nog de vraag zou rijzen,
of de accountant, die de jaarrekening tekent, toch niet de aansprakelijk-
heid behoort te dragen, omdat hij het eindoordeel heeft omtrent de al of
niet juistheid van de door zijn ondergeschikten toegepaste contrôle-
methodes, afgezien nog van het feit, dat bij een goede organisatie van
een accountantskantoor de chef van de assistenten de werkzaamheden
vaststelt. Maar bij deze kwestie behoeven we niet langer stil te staan.

De argumentatie van de rechtbank komt ons niet voor alle ge-
vallen geheel juist voor. Alleen wanneer men aanneemt, dat zij precies
deden, zoals hun was opgedragen, kan men zeggen, dat zij juist hebben
gehandeld. Juist is: de assistenten staan in een contractuele verhouding
tot de accountantsfirma, geenszins tot de cliënten van het kantoor.
De patroon is aansprakelijk voor omissies van assistenten ex art. 1403
B.W., waardoor *hun eigen aansprakelijkheid* tegenover de patroon —
en zelfs jegens derden — geenszins wordt uitgesloten.

De actie van de twee firma's, die geen opdracht aan de accountant
gaven, werd op dezelfde grond onzeggd. Over de juistheid daarvan kan
men verschillend denken. Blijft over de actie tegen de accountant wegens
wanprestatie. Eisers waren van oordeel, dat de accountant zijn taak niet
had verricht op een wijze als bij het tot stand komen der opdracht — het
verrichten van enkele diensten — uitdrukkelijk of stilzwijgend, in verband
met de aard der opdracht, was overeengekomen.

Kon hier sprake zijn van een kunstfout? Daarop komt de kwestie
eigenlijk neer. Had dus de accountant zijn arbeid verricht, zoals een
deskundige van normale capaciteiten betaamt?

Het kan aan geen twijfel onderhevig zijn, dat een accountant, die de
jaarrekening tekent of daaromtrent een rapport uitbrengt, zich bij de
post „kas” moet afvragen: Is hier overeenstemming tussen jaarrekening
en werkelijkheid? Zijn methode van contrôle zal hierop het antwoord
moeten geven. Kasopname had hier niet plaats gehad. In gewone om-
standigheden zou hierop een hard oordeel moeten volgen. Hier waren
echter buitengewone omstandigheden aanwezig. De kassen waren ver-
mengd, en de accountant heeft in 1933 in zijn jaarverslag aan één der
firma's dan ook de aandacht gevestigd op het feit, dat kasopname geen
zin heeft, daar het kasgeld vermengd is met dat van andere op hetzelfde
kantoor gehouden kassen van diverse vennootschappen.

Wat dit punt betreft, komen twee vragen ter sprake: 1e. Was deze
mededeling één keer gedaan voldoende? 2e. Mocht dit voorbehoud wor-
den gemaakt?

Wat de eerste vraag betreft: de accountant betoogde niet alleen in zijn
rapport van 1933, maar herhaaldelijk op dit feit de aandacht te hebben
gevestigd. Dit werd echter door de eisers ontkend. Volgens de recht-

bank zou de accountant verplicht zijn geweest, om elk jaar in de rapporten te wijzen op de lacune. De allesbeheersende vraag is dus: Hoe heeft de accountant zijn mededeling verstrekt? Zo er brieven waren, zouden deze zeker in het proces te berde zijn gebracht. Alleen juist o.i. en mede in het belang van het beroep is — aangenomen: er is verder geen bezwaar voor een deskundige om het onderzoek op zich te nemen —, steeds weer de aandacht te vestigen op het feit, waarom de accountant in een bijzonder geval zijn taak niet naar behoren kan verrichten, althans beter dan de vervelende verklaring uit de weg te gaan. Bovendien schept een andere wijze van handelen voor de accountant een te grote aansprakelijkheid.

Het vonnis luidde:

dat, nu de overblijvende eisers ontkennen, dat deze mededelingen zijn gedaan, X (de accountant) dit zal moeten bewijzen;

dat de Rechtbank erop wijst, dat X slechts dan van zijn aansprakelijkheid voor voormeld verzuim zal zijn ontheven, indien hij waar maakt, dat vorenstaande mededelingen zo duidelijk en zo herhaaldelijk aan eisers zijn gedaan, dat deze redelijkerwijs kunnen worden geacht ongeveer van de aanvang der controle af te hebben geweten van het gebrek aan controle der kasmiddelen;

0. dat de Rechtbank, teneinde het getuigenverhoor op dit punt zo vruchtdragend mogelijk te doen zijn, het gewenst acht, dat partijen in persoon daarbij aanwezig zijn;

0. dat, zo X niet slaagt in dit bewijs, *hij voor de uit zijn verzuim voortgevloeide schade aansprakelijk is.*

Dit z.g. interlocutoire vonnis verklaart in principe de accountant aansprakelijk. Er wordt nader bewijs opgelegd en de rechter behoudt zich het oordeel inzake de bepaling der schade voor. Waarschijnlijk is de zaak later geschikt.

Wat de tweede vraag betreft het volgende. In het gegeven geval werden gecontroleerd de administraties van twee firma's en die van de twee andere, in nauw verband daarmede staande, niet. Zou de controle der administratie van alle vier de firma's in één hand zijn geweest, dan zouden er geen moeilijkheden zijn ontstaan. Zuiver menselijk gezien, kan men zich voorstellen, dat een accountant er niets voor gevoelt, om aan te dringen op de controle der andere twee zaken; hij wil niet de indruk vestigen zijn diensten op te dringen. Maar o.i. mag de zaak in het belang van het beroep zo niet worden beoordeeld. Kan een accountant bij een belangrijke post als het kasgeld toch is, bij voortduring een voorbehoud maken? Vooral bij de post kasgeld is het eigenlijk zo, dat de accountant hierbij in zijn rapport niets behoeft aan te tekenen, zo vanzelfsprekend is het, dat de juistheid daarvan is vastgesteld.

Het komt ons voor — zeer bijzondere omstandigheden in zeldzame gevallen uitgezonderd —, dat hier het voorbehoud zeker niet op zijn plaats is. Aangezien in casu een voorbehoud bij deze post steeds moest worden gegeven, ware het zeker juist geweest, om voor de opdracht te bedanken, zodra de onmogelijkheid voor de juistheid daarvan in te staan, vaststond.

Ten slotte is in verband met deze casus nog de vraag te stellen: Mag de accountant zich door zijn opdrachtgever beperkingen laten opleggen? Uiteraard willen we de vrijheid van de opdrachtgever geenszins op de een of andere wijze aan banden leggen. Het is denkbaar, dat een beperking kan worden aanvaard en de accountant de verantwoordelijkheid toch

kan dragen. Maar er zijn andere gevallen, waarin dit niet mogelijk is. Neem b.v. het geval: de accountant heeft de controle van de administratie ener vakgroep en daarbij blijkt een tamelijk grote vrijmoedigheid om diverse vergoedingen wegens tijdverlies e.d. uit te keren. De controle geeft generlei aanleiding tot opmerkingen. Moet de deskundige nu tevens niet nauwkeurig de rechtmatigheid der uitgaven onderzoeken, ook al luidt de opdracht, dat dit tot de taak van het bestuur, een ander orgaan, of tot de taak van een bepaalde functionaris behoort? Sterker, neem het geval, dat in de statuten van een N.V. de bepaling voorkomt: de aanwezigheid van bij name genoemde waarden wordt uitsluitend door commissarissen vastgesteld (Dit geval is historisch). Mag de accountant hiermee accoord gaan, b.v. de niet gecontroleerde activa bedragen driekwart gedeelte van het kapitaal? De vraag stellen is o.i. haar beantwoorden. Dus toch een aantasten van de vrijheid van de opdrachtgever? Geenszins. De opdracht is zodanig gegeven, dat de accountant door de aanvaarding deze niet kan verwezenlijken. Het vertrouwen, in het maatschappelijk verkeer aan de accountant gesteld, zou door zulk een aanvaarding niet tot zijn recht komen. De accountant moet zijn taak kunnen vervullen; de cliënt kan de opdracht slechts verstrekken, dit principe in acht nemende.

Wat we zoëven hebben gezegd, is niet nieuw of door ons geformuleerd; er wordt slechts gezegd, wat met andere woorden door Limperg ⁶⁾ is geponeerd.

5. In een arrest van het Hof 's-Gravenhage in December 1948 gewezen, werd weer een geval betreffende de door een accountant verrichte opdracht aan het oordeel van de rechter onderworpen. Een firma had schade geleden door diefstal van een bediende. Eiseres verweet de accountant, dat de mogelijkheid daartoe was geschapen door geen voldoende controle op de goederenbeweging toe te passen. De Rechtbank, waarvoor de zaak in eerste instantie diende, had deskundigenonderzoek bevolen ten einde kennis te nemen van de normen, welke in accountantskringen gelden voor een onderzoek als in dit geval. Daarbij wenste de Rechtbank beantwoording van twee vragen:

1. Voldoet het door de accountant toegepaste systeem aan de eisen, welke aan een objectief behoorlijke controle mogen worden gesteld?
2. Zo neen, kan redelijkerwijs worden aangenomen, dat bij toepassing door de accountant van een systeem, dat wel aan die eisen beantwoordt, de begane fraude reeds bij de eerste controle aan het licht zou zijn gekomen?

De Rechtbank verenigde zich met het oordeel van deskundigen, dat voor de accountant na het vaststellen van de verschillen twee wegen openstonden, n.l. of een uitgebreider onderzoek in te stellen, in welk geval de fraude zou zijn ontdekt, of zeer nadrukkelijk de opdrachtgeefster er op te wijzen, dat de verschillen hun oorzaak konden hebben in gepleegde fraude, waardoor nadere controle alleszins gewenst was. De accountant stelde de tweede weg te hebben gevolgd, de mogelijkheid van fraude uitdrukkelijk en herhaaldelijk met eiseres te hebben besproken en daarbij er op wijzende, dat een nader onderzoek zou kunnen worden ingesteld.

⁶⁾ Prof. Th. Limperg Jr., De beteekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant, Bedrijfseconomische Studiën, in het bijzonder blz. 223 e.v.

De Rechtbank liet de accountant toe zijn stellingen door getuigen te bewijzen, waarin deze slaagde, op grond waarvan de vordering werd ontzegd. Het Hof oordeelde op gelijke wijze als de Rechtbank.

Wij moeten volstaan met het weergeven van de feiten zonder meer. Enig commentaar past het niet te geven, omdat deze zaak — in tegenstelling met de eerste tot in hoogste instantie berecht en de tweede, waarover reeds in 1940 vonnis is gewezen, zodat mag worden verondersteld, dat geen hoger beroep werd ingesteld, in elk geval ons daarvan niets bekend is — nog sub judice kan zijn.

6. Ten slotte wordt nog gewezen op het vonnis van de Rechtbank Haarlem (Politierechter) van 18 Juli 1947 ⁷⁾: Dat in die gevallen, waarin de wet niet positief voorschrijft, dat een accountant zich van het afleggen van een getuigenis niet mag verschonen, het beroepsgeheim van de accountant moet worden geëerbiedigd. Van betekenis, omdat hier een belangrijke strijdvraag is beslecht. Jammer is, dat hier geen hogere instantie nader heeft beslist. Deze zaak is door ons elders ⁸⁾ behandeld en wordt derhalve slechts aangestipt.

⁷⁾ N.J. 1948, No. 74.

⁸⁾ Het beroepsgeheim van de Accountant, Maandblad voor Bedrijfsadministratie, 52e Jaargang, blz. 38 e.v.