Mr. C. Boertien:

DE CIVIELRECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE OPENBARE ACCOUNTANT NAAR ENGELS EN NEDERLANDS RECHT.

door Mr. A. Th. E. Kastein

Op dit onderwerp is op 13 april jl. de heer Mr. C. Boertien, voormalig adjunct-secretaris voor bestuurszaken van het Nederlands Instituut van Accountants, gepromoveerd tot Doctor in de faculteit der Rechtsgeleerdheid aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.

Promotor was Prof. Mr. W. F. de Gaaij Fortman.

In de kringen van accountants bestaat er een levendige belangstelling voor het vraagstuk van de collectieve verantwoordelijkheid; vele publicaties getuigen van de evolutie die in deze materie zich in de loop van het bestaan van het accountants-beroep heeft voltrokken.

Omgekeerd evenredig is de belangstelling geweest voor de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de accountant. Voorop zij gesteld, dat het aantal procedures, die op grond hiervan jegens accountants zijn aangespannen minimaal is, terwijl ook de strafrechtelijke zijde van het vraagstuk noch in de jurisprudentie, noch in de literatuur tot veelvuldige publicaties aanleiding heeft gegeven.

Hoogstens zou men kunnen zeggen, dat in Nederland de tuchtrechtelijke aansprakelijkheid het meest als inleidende phase voor de civielrechtelijke aansprakelijkheid wordt gehanteerd en deze daarom veel in de openbaarheid is gebracht.

De schrijver heeft bewust zijn keuze laten vallen op de civielrechtelijke aansprakelijkheid, omdat alleen op dit terrein vergelijkingsmateriaal voor Engeland en Nederland voorhanden was.

Overigens is de keuze van deze beide landen er één van persoonlijke voorkeur naast enkele factoren, als hoedanig de belangrijkste is, dat het accountantsberoep in beide landen tot volledige wasdom is gekomen.

In een honderdtal bladzijden is voor ieder der landen de aansprakelijkheid van de accountant tegenover derden, alsmede diens aansprakelijkheid voor de arbeid van maatschapsleden en personeel behandeld.

De schrijver geeft blijk van een gedegen studie van de rechtssystemen in de beide landen. Het is n.l. zo, dat er slechts één punt van overeenstemming is, n.l. dat in beide landen een speciaal op de accountant gerichte wettelijke aansprakelijkheidsregeling niet bestaat.

De omvang van de aansprakelijkheid wordt bepaald door de algemene regelen van het gemene recht.

De rechtssystemen gaan van essentieel verschillende grondslagen uit, zodat het vinden van een gemeenschappelijke noemer, waaronder de verschillende gevallen konden worden gebracht, uitermate moeilijk was.

Bovendien was het aanwezige materiaal in beide landen totaal verschillend.

Voor het Engelse recht is getracht vanuit de in de jurisprudentie behandelde gevallen te komen tot het aangeven van enkele lijnen, terwijl voor het Nederlandse recht de functie van de accountant als uitgangspunt is gekozen.

Uiteraard spreekt het hoofdstuk over de Nederlandse verhoudingen het meest aan, toch is het deel over de aansprakelijkheid van de Engelse accountant zeer interessant en leerzaam.

Ik moge hierbij enkele punten aanstippen, die mij tot kanttekeningen aanleiding hebben gegeven.

In het algemeen staat in het Engelse recht de accountant er voor in, dat hij zijn werk verricht met „reasonable skill, care and caution".

Wat hieronder moet worden verstaan, is *afhankelijk van de omstandigheden.*

Vanaf 1895 is door een vrijwel constante jurisprudentie de afbakening van het terrein der aansprakelijkheid gegeven. Naar onze begrippen is het wel zo, dat wel zeer bepaaldelijk minimum-eisen aan de accountant zijn gesteld. Daarbij zijn nog factoren in het geding, die in de huidige stand van accountantsberoep als ondenkbaar mogen worden gequalificeerd: b.v. de omvang van de taak van de accountant is afhankelijk van het toegekende honorarium of b.v. de accountant geeft ten behoeve van aandeelhouders een volledig goedkeurende verklaring af onder toevoeging van mondelinge mededelingen aan de directie, die in feite op een voorbehoud neerkomen.

En hoe te denken over het geval, dat de accountant, van oordeel dat de vennootschap over 1891 geen dividend kon uitkeren en dienovereenkomstig aan aandeelhouders rap-

porteerde, zich liet bepraten, dit rapport terug te nemen en te vervangen door een goedkeurende verklaring, waaraan werd toegevoegd: „The value of the assets as shown by the Balance Sheet is dependent upon realisation".

De directie wilde een dividend voorstellen en de accountant had hierin geen zeggenschap.

Iedere aandeelhouder moest nu maar uit de accountantsverklaring begrijpen, dat onder de activa zich posten bevonden, waarvan de realisatie wel eens ernstig kon tegenvallen, zodat in werkelijkheid geen winst over het jaar 1891 was behaald.

Gelukkig bleken de rechters van opinie, dat de aandeelhouders als leken uit de gebruikte terminologie niet tot een dergelijk oordeel hadden kunnen komen en stelden de accountant, hoofdelijk met de directie, aansprakelijk voor de uitkering van het dividend over 1891.

Een andere hoogst merkwaardige zaak is die inzake The Kingston Cotton Mill Ltd., waarbij de accountant in eerste instantie wel aansprakelijk werd gesteld voor het uitkeren van dividend; in beroep werd de aansprakelijkheid van de accountant evenwel niet aanwezig geacht. De vennootschap had in feite gedurende jaren grote verliezen geleden, doch de jaarrekening liet (bij zeer regelmatig dalende omzet en een steeds hoger wordende post voorraden) steeds winsten zien, waaruit dan ook regelmatig dividend was uitgekeerd.

De post „voorraden" was door de accountant steeds voorzien van de clausule: „as per manager's certificate".

De rechter in eerste instantie overwoog: „They (de auditors) certainly were not entitled to rely on the manager's certificate if an ordinary careful examination of the books ought to have made them suspect that statement. Now, it is plain to me that if the auditors had added to the stock-in-trade at the beginning of any year the purchases of raw material in that year and had deducted therefrom the sales, they must have seen that the statement of the stock-in-trade at the end of the year was so remarkable as to call for explanation, and they called for none". De berekening: begin-voorraad + aankopen — verkopen = eindvoorraad is dus volgens de rechter een normaal, zorgvuldig onderzoek, waartoe de auditors zijn gehouden. Op deze grond stelt hij dat de auditors tekort zijn geschoten in hun plicht.

In de tweede instantie werd overwogen, wat de formule „beginvoorraad + aankopen — verkopen = eindvoorraad" betreft: „although it is no doubt true that such a process might have been gone through, and that, if gone through, the fraud would have been discovered, can it be truly said that the auditors were wanting in reasonable care in not thinking it necessary to test the managing director's returns?" „I cannot bring myself to think they were, nor do I think any jury of business men would take a different view. It is not sufficient to say that the frauds must have been detected if the entries in the books had been put together in a way which never occurred to anyone before suspicion was aroused. The question is whether, no suspicion of anything wrong being entertained, there was a want of reasonable care on the part of the auditor in relying on the returns made by a competent and trusted expert relating to matters on which information from such a person was essential. I cannot think there was. The manager had no apparent conflict between his interest and his duty. His position was not similar to that of a cashier who has to account for the cash which he receives and whose own account of his receipts and payments could not reasonably be taken by an auditor without further inquiry".

Het opvallende van dit vonnis is dat de mening van de lagere rechter omtrent een controlehandeling, die op de voorraden had kunnen worden toegepast, werd opzij geschoven met de stelling dat het een methode was die nimmer bij iemand opkwam voordat achterdocht was opgewekt, alhoewel tevens wordt geconstateerd dat de maatregel de ontdekking van de onregelmatigheid tot gevolg zou hebben gehad. De desbetreffende maatregel behoefde niet te worden toegepast ter controle van mededelingen van de manager.

In de laatste jaren is in Engeland veel aandacht geschonken aan de vraag of men nog wel veilig kan afgaan op jurisprudentie die in 1895 begon met invoering van b.v. het begrip „relying on statements of trusted officers" waarop in 1896 de conclusie werd gebaseerd „the auditor is not bound to take stock".

Nu het beroep is voortgeschreden dient de Kingston Mill's zaak te worden vergeten. In een hoofdartikel in The Accountant (4 oktober 1958) merkt de redactie van dit blad op dat de „Kingston umbrella has long ceased to provide any shelter and, in these times of high taxation and inflated replacement costs, the necessity for accurate

stock and work in progress figures is almost universally recognized". Allerwegen is er dus een tendenz, zich los te maken van minimum eisen, neergelegd in de jurisprudentie op dit punt.

In Nederland hebben wij sinds de dertiger jaren de ontwikkeling in de richting zien gaan van een accountantsfunctie die in de eerste plaats gericht is op het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer. Men trok daaruit de conclusie dat de accountant zelfstandig dient vast te stellen wat hij moet controleren, zonder dat daarbij van invloed mag zijn wat de client over de omvang van de te verrichten controle denkt.

De Nederlandse accountant accepteert dan ook niet als uitgangspunt voor zijn controle, verklaringen van vooraanstaande functionarissen van de gecontroleerde onderneming omtrent de aanwezigheid en/of de waardering van bepaalde activa.

Het heeft geen zin in dit bestek de stand van zaken in Nederland in beeld te brengen. De Nederlandse accountant heeft dit zelf grotendeels medebeleefd. Toch is het wel interessant het geheel, zoals dit door de schrijver op schrift is gesteld, te lezen en her te beleven.

Wij mogen volstaan met de constatering dat Nederland er trots op mag zijn, dat uit het beroep zelve - onder leiding van de wetenschappelijke voorvechters in ons beroep - de grondslag voor de verantwoordelijkheid van de accountant is gegroeid, en mitsdien de omvang van diens civielrechtelijke aansprakelijkheid is bepaald, in tegenstelling tot Engeland, waar de jurisprudentie als enige bron heeft gefungeerd.

Mr. Boertien heeft in deze belangrijke rechtsvergelijkende studie een waardevolle bijdrage geleverd voor de kennis van de verhoudingen op het terrein der aansprakelijkheid van de accountant in Engeland en in Nederland.

Hoewel de Nederlandse accountant zich omtrent zijn eigen civielrechtelijke aansprakelijkheid weinig zorgen - en zulks terecht - maakt, moge ik een ieder de lezing van het proefschrift van Mr. Boertien aanbevelen. Voor de advocaat, die eventueel eens als raadsman voor een in civilibus aangesproken accountant zal moeten optreden, is het een waardevolle handleiding.