

# De accountant en de misbruikbestrijding

## Misbruik van de accountant

Prof. Dr. Mr. P.M. van der Zanden

### Inleiding

Reeds enige tijd wordt gesproken over het inschakelen van openbare accountants bij het bestrijden van fraude en misbruik van de belastingwetgeving, alsmede van de sociale zekerheidswetgeving. Accountants en overheid zijn het nadrukkelijk oneens over de wijze van inschakeling van de accountant, zoals ondermeer uit uitspraken van accountants en overheidsvertegenwoordigers in het openbaar<sup>1</sup> blijkt. Nu de minister van Justitie een concept wetsvoorstel heeft verspreid getiteld: 'Bepalingen ter zake van de verantwoordelijkheid van accountants bij onregelmatigheden ontdekt in de uitoefening van hun functie (Wet Fraudemelding Accountants)' heeft het er alle schijn van dat de discussie in een beslissend stadium komt. Er is dan ook alle aanleiding op de diverse principiële aspecten, die dit concept wetsontwerp oproept, nog eens uitgebreid in te gaan.

In het navolgende zal allereerst worden ingegaan op de historie, die aanleiding gaf tot het concept wetsontwerp. Vervolgens zullen de algemene aspecten van juridische aard worden besproken. Daarna zullen de specifieke accountantsaspecten aan de orde komen.

### Historie

Sedert het begin van de jaren tachtig is de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigen-

lijk gebruik (ISMO) actief. De stuurgroep bestudeert mogelijkheden tot bestrijding van het misbruik en oneigenlijk gebruik van de belastingwetgeving, van de sociale zekerheidswetgeving, alsmede van de subsidies en doet voorstellen ter zake. De stuurgroep heeft lezenswaardige rapporten (bijvoorbeeld Rapport Gegevensuitwisseling) met betrekking tot (veronderstelde) fraudemogelijkheden en de bestrijding daarvan het licht doen zien. De stuurgroep wordt vanuit het parlement begeleid door de 'Bijzondere Commissie ISMO', waarin met de betrokken ministers en staatssecretarissen de bevindingen van ISMO worden besproken.

Het gehele ISMO-dossier<sup>2</sup> is inmiddels ca. 10 cm dik. De inhoud is, zeker in het kader van het onderhavige onderwerp, zeer interessant, zoals uit het navolgende zal blijken.

In de 59ste vergadering van de Bijzondere Commissie maakte het lid de heer Vreugdenhil onder meer de volgende opmerkingen<sup>3</sup>:

*'Wij achten het wenselijk om te bevorderen dat, vooruitlopend op de invoering van een artikel 60 van de vijfde ontwerp-richtlijn van de EG, waarbij wordt voorgeschreven dat in het jaarverslag melding wordt gemaakt van zaken die fraude betreffen. De letterlijke tekst is dat in het verslag moeten staan eventuele schen-*

Prof. Dr. Mr. P.M. van der Zanden, registeraccountant, is als vennoot verbonden aan de maatschap Moret Ernst & Young. Hij is tevens hoogleraar aan de Universiteit voor Bedrijfskunde Nijmegen en de KUB te Tilburg.

*dingen van de wet of de statuten die bij controle werden vastgesteld in de boekhouding, de jaarrekening of het jaarverslag. Wij willen hierop vooruitlopen en vragen de regering, te bevorderen dat nu reeds regelgeving tot stand komt waardoor de accountantscontrole bij bedrijven voor de fraudebestrijding wordt ingeschakeld. Dit ligt geheel in het verlengde van het arrest van de Hoge Raad 1984, 132, waarin de maatschappelijke verantwoordelijkheid van accountants bij controle aan de orde is gekomen. Het lijkt ons niet nodig, direct met wetgeving te komen. Het is mogelijk dat met de desbetreffende organisaties overleg wordt gevoerd om intern dergelijke richtlijnen vast te stellen.*

*Het is van groot belang dat wij iets doen op dit terrein. De totale omzet van accountantskantoren is in Nederland 20 miljard gulden.<sup>4</sup> Een beetje gebruik maken van dit enorme potentieel kan daarom van groot gewicht zijn.*

*De achtergrond van de door mij geuite vooremens is niet dat accountants speciaal voor fraudecontrole worden ingezet, maar dat zij fraude melden die zij tijdens hun normale controlewerkzaamheden opmerken. Dit moet echter niet gebeuren dan nadat het desbetreffende bedrijf hiervan op de hoogte is gesteld en het vrijwillig een aangifte kan indienen en maatregelen kan nemen. Op deze wijze behoeft de vertrouwensfunctie niet geschaad te worden. In Frankrijk zijn op dit terrein al wettelijke bepalingen ingevoerd en in Engeland is men met een wetsontwerp bezig.'*

Ik merk hierbij onmiddellijk op dat artikel 60 uit de Vijfde Ontwerprichtlijn in de huidige versie van de Vijfde Ontwerprichtlijn niet meer is opgenomen. In de Bijzondere Commissie ISMO is dit – gezien de historie van de gedachte – belangrijke feit bij mijn weten nooit aan de orde gekomen.

Nadat de heer Vreugdenhil in 1987 met zijn voorstel was gekomen, gaf de minister van Justitie aan dat hij meer voor zelfregulering binnen het accountantsberoep voelde en zei toe de beroepsorganisatie te benaderen. De minister heeft inderdaad kort daarna de beroepsorganisatie benaderd. De beroepsorganisatie heeft zich coö-

peratief opgesteld en aangegeven dat zij bereid was de beroepsopvattingen ter zake van de handelwijze van accountants ingeval van ontdekking van fraude, zoals deze zijn vastgelegd in de serie 'Richtlijnen voor de Accountantscontrole' (zie Radarbundel van het NlvRA) desgewenst aan te scherpen. De bestaande richtlijn ter zake van fraude houdt in dat accountants ingeval van ontdekking van fraude dienen aan te dringen op maatregelen ter voorkoming daarvan en indien derden schade hebben geleden herstel dienen te verlangen. Gebeurt dit niet, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. Een opvolgend accountant moet op grond van artikel 29 van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants zijn voorganger raadplegen ter zake van mogelijke vaktechnische bezwaren ten aanzien van de aanvaarding van de opdracht. Slechts nadat de nodige maatregelen zijn getroffen en het eventuele herstel heeft plaatsgevonden, zal hij de opdracht kunnen aanvaarden. In het overleg met de minister en zijn ambtenaren, alsook met ambtenaren van het ministerie van Financiën, werd op een meldingsplicht bij de beroepsorganisatie van vanwege fraude opgezegde opdrachten aangedrongen. De beroepsorganisatie zou moeten worden belast met het toezicht op de 'afloop' van deze opdrachten. De ambtenaren van Financiën stelden daarbij voorop dat zij inzage wensten in het register van opgezegde opdrachten. Aanvankelijk werd nog gedebatteerd over de noodzaak van de melding en de wenselijkheid van de inzage. De beroepsorganisatie wees erop dat de overheid op grond van door haarzelf opgestelde wetgeving kon nagaan of bij de gedeponeerde jaarrekening een accountantsverklaring was gevoegd. Desgewenst zou de overheid voorschriften kunnen geven, die inhouden dat bij de aangifte een jaarrekening met accountantsverklaring dient te worden overgelegd. De overheid wees deze zienswijze af met het argument dat zij alsdan niet voldoende tijdig op de hoogte zou zijn van de fraude. Zij persisteerde bij de meldingsplicht.

Ook werd in de discussie op ambtelijk niveau de vraag opgeworpen of accountants zich al dan niet conform de bestaande richtlijn inzake fraude gedroegen.

De beroepsorganisatie nam op zich – op anonieme

basis – aan te tonen dat dit zo was. Ambtenaren van het ministerie van Financiën zouden trachten aan te tonen – eveneens op anonieme basis – dat accountants niet conform handelden c.q. zich inlieten met fraude. De beroepsorganisatie slaagde in haar bewijsopdracht, Financiën niet! Dit had echter geen consequenties; integendeel de minister van Justitie, Hirsch Ballin, die graag spreekt over maatschappelijke zorgvuldigheid, legde het mes op tafel door een ultimatum te stellen, waarin de beroepsorganisatie – het zelfstandig publiekrechtelijk orgaan, het Nederlands Instituut van Registeraccountants – werd opgedragen de richtlijn, inclusief de meldingsplicht, in de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants op te nemen. De beroepsorganisatie weigerde dat, mijns inziens volstrekt terecht.

De minister voert thans zijn dreigement uit op een, naar ik zal trachten in het navolgende aan te tonen, niet goed doordachte wijze.

De inhoud van het concept wetsontwerp komt in grote lijnen op het volgende neer:

- De accountant, die een in artikel 2.393 BW bedoeld onderzoek heeft uitgevoerd, moet binnen een maand na beëindiging van zijn onderzoek het bestuur en de raad van commissarissen schriftelijk verslag doen van zijn bevindingen inzake onrechtmatig handelen of nalaten waarvan hem bij de uitvoering van het onderzoek van de jaarrekening of soortgelijke verantwoording is gebleken en welk onrechtmatig handelen financiële gevolgen heeft voor de verantwoording.
- Indien de accountant stuit op een onrechtmatig handelen of nalaten waarvan de financiële gevolgen in het geheel van de organisatie niet van te verwaarlozen betekenis zijn voor het vereiste inzicht en het bestuur of de raad van commissarissen heeft geen toereikende maatregelen getroffen om de onrechtmatige daad ongedaan te maken en herhaling te voorkomen, dan dient hij zijn opdracht terug te geven en dit onverwijld aan zijn beroepsorganisatie te melden.
- Voor een opvolgend accountant geldt eveneens dat maatregelen moeten zijn getroffen

en herstel moet hebben plaatsgevonden, alvorens hij de opdracht mag aanvaarden. De financiële gevolgen dienen in de jaarrekening te zijn verwerkt. Van de aanvaarding van de opdracht dient onverwijld melding te worden gemaakt bij de beroepsorganisatie.

- De verplichtingen gelden eveneens ingeval van samenstellingsopdrachten.

De accountant, die in strijd handelt met de verplichting van deze wet, maakt zich schuldig aan een economisch delict en begaat bovendien een misslag als bedoeld in artikel 33 eerste lid van de Wet op de Registeraccountants.

### **Aspecten van juridische aard**

#### *Privaatrecht versus strafrecht*

De discussies in de ISMO-sfeer hebben steeds betrekking op overtreding van de door de overheid gestelde regels ter zake van belastingheffing, sociale verzekeringen en subsidies. Handhaving van deze normen is een overheids-taak. Tegen schending van de norm pleegt strafrechtelijk, danwel administratiefrechtelijk te worden opgetreden. Het heeft er alle schijn van dat de overheid een bepaalde groep burgers, in casu een georganiseerde beroepsgroep, wil gaan belasten met de opsporing van overtredingen van deze normen.

Nu zij deze activiteiten niet goed in het strafrecht kan plaatsen, neemt zij haar toevlucht tot het privaatrecht. Dit lijkt althans te verklaren waarom, in tegenstelling tot de discussies in de Bijzondere Commissie ISMO en de discussie op ambtelijk niveau, steeds is gesproken over 'fraude' terwijl in het voorliggend concept wetsontwerp wordt gesproken over 'onrechtmatig handelen of nalaten'. Natuurlijk kan erop worden gewezen dat de openbare accountant in zijn functie van wettelijk controleur reeds is belast met het controleren van de naleving van de door de wetgever gestelde normen, doch de handhaving van deze normen vindt plaats binnen het kader van het privaatrecht. Dit blijkt ook uit het feit dat in beginsel de rechtshandhaving plaatsvindt, doordat door een

belanghebbende een procedure bij de Ondernemingskamer van het Gerechtshof Amsterdam<sup>5</sup> wordt aangespannen. Voor zover de schending van de in titel 9 Boek 2 BW opgenomen voorschriften leidt tot een economisch delict, speelt bij de opsporing daarvan de accountant – terecht – geen rol.

Door de introductie van de meldingsplicht met de duidelijk vooropgezette bedoeling de gemelde gevallen strafrechtelijk of administratiefrechtelijk te vervolgen, zonder dit overigens in het concept wetsontwerp tot uitdrukking te brengen, overschrijdt naar mijn oordeel de wetgever zijn eigen grenzen. Indien hij van oordeel is dat de accountant als onbezoldigd opsporingsambtenaar moet functioneren, moet hij deze positie in het strafrecht regelen met alle consequenties van dien.

Soms (zie bijvoorbeeld de bijdrage van Van der Lugt op de Accountantsdag 1992) wordt wel gesteld dat een meldingsplicht niet zo buitengewoon is. Gewezen wordt op de renterenseignering door banken, de meldingsplicht van zeggenschap in ter beurze genoteerde vennootschappen, alsmede de meldingsplicht van betalingsonmacht ingevolge de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid. Ik wil erop wijzen dat het hier steeds gaat om het melden van objectief vast te stellen feiten, die als zodanig op geen enkele wijze van een kwalificatie als 'onrechtmatig' of 'frauduleus' zijn voorzien.

### *Controle versus opsporing*

In het ISMO-dossier<sup>6</sup> wordt, overigens ten aanzien van een geheel andere problematiek, de opmerking gemaakt dat het van belang is dat de overgang van controle naar opsporing voor alle betrokkenen volstrekt helder is, omdat in de opsporingsfase 'de verdachte' een grotere rechtsbescherming geniet.<sup>7</sup> Door delen van de opsporing over te brengen naar de controle kunnen de rechten, die een verdachte in een rechtstaat toekomt, dan ook worden uitgehold. Men kan zich afvragen of door de gekozen constructie, waarin geen gebruik wordt gemaakt van het strafrecht doch van het privaatrecht, de grens niet onredelijk ten nadele van de eventuele verdachte in de richting van controle wordt opgeschoven.

Van de accountant wordt immers verwacht, zoals ook uit de voorgestelde versie van de richtlijn ter zake van fraude blijkt, dat, indien hij een vermoeden van fraude heeft, hij zijn onderzoek voortzet totdat hij een redelijke mate van zekerheid heeft dat zijn oordeel terecht is.

### *Werkingsomvang van het concept wetsontwerp*

In tweeërlei opzichten kunnen opmerkingen worden gemaakt bij de werkingsomvang van het concept wetsontwerp.

Allereerst voor wat betreft het fenomeen, waarover het ontwerp handelt. De gehele 'ISMO-discussie' handelt over misbruik en oneigenlijk gebruik van belastingen, sociale verzekeringen en subsidies.

De aanvankelijke discussie tussen de overheid en de accountantsorganisatie betrof echter – waarschijnlijk door het feit dat de beroepsorganisatie over het algemene begrip 'fraude' sprak – inderdaad fraude in het algemeen. Uit de opstelling van de zijde van de overheid wordt duidelijk dat, voor wat betreft de overheid, het belang dat wordt beoogd slechts de bestrijding van fiscale en sociale verzekeringsfraude is. In het concept wetsontwerp wordt echter gesproken over 'onrechtmatig handelen en nalaten dat financiële gevolgen heeft'. Dit is een zo weinig afgebakend begrip dat de opdracht aan de accountant om op basis hiervan tot de voorgeschreven handelwijze over te gaan naar mijn oordeel volstrekt illusoir is. Aangenomen mag worden dat in iedere organisatie, dus zowel binnen overheidslichamen, binnen ondernemingen, als binnen andere organisaties, kleine en grote, onrechtmatige daden plaatsvinden. Vrijwel steeds zal het onrechtmatig handelen financiële gevolgen hebben.

De vraag dringt zich op of het terrein niet beter moet worden afgebakend.

Verder richt het concept wetsontwerp zich in eerste instantie tot de accountant die belast is met de jaarrekeningcontrole. Deze groep is aldus duidelijk gedefinieerd. Vervolgens wordt toegevoegd dat het ook om de controle van op jaarrekening gelijkende financiële verantwoordingen kan gaan. Deze uitbreiding wekt de indruk dat iedere controle van een financiële verantwoording door een

accountant onder de bepalingen valt. De verwijzing naar artikel 2:393 BW wordt dan onbegrijpelijk. Anderzijds is toe te juichen dat aldus kennelijk ook overheidsaccountants onder de regeling vallen, immers deze plegen andere financiële verantwoordingen, zoals gemeenterekeningen en financiële verantwoordingen van departementen, te controleren. Zoals uit de pers<sup>8</sup> is bekend, komt onrechtmatig handelen en fiscale fraude zelfs hier voor. Overigens is het concept wetsontwerp hier onjuist geformuleerd door te spreken van 'het bestuur en de raad van commissarissen', omdat deze organen in overheidssfeer onbekend zijn.

Indien de wetgever inderdaad heeft beoogd om het voorschrift te doen gelden voor alle controle-opdrachten, dan moet hij zich bewust zijn dat dit voor eenieder, die geen plicht tot controle heeft, aanleiding kan zijn – om alle eventualiteiten te voorkomen – geen controle-opdrachten te verstrekken; aldus werkt de regeling contra-productief.

Er vindt echter in het tweede lid een uitbreiding plaats naar alle samenstellingsopdrachten. In het licht van het voorgaande is deze bepaling volstrekt onbegrijpelijk. Gaat het om samenstellingsopdrachten aan accountants, die ook bevoegd zijn te controleren? Gaat het slechts om samenstellingsopdrachten voor die rechtspersonen waarop titel 9 Boek 2 BW van toepassing is, omdat in lid 1 wordt gerefereerd aan artikel 2:393 BW?

Hoe dan ook, indien slechts samenstellingsopdrachten van accountants, die tot controle bevoegd zijn, onder deze bepaling vallen, dan is deze regel contra-productief en concurrentie vervalsend. Al degenen, die zich administratiekantoor noemen – zelfs de niet-bonafide of volstrekt ondeskundigen –, kunnen zich in de markt van samenstellingsopdrachten begeven met het argument dat zij niet op onrechtmatig handelen behoeven toe te zien. Dit lijkt volstrekt onredelijk. Hierbij kan nog worden opgemerkt dat door deze regeling niet alle burgers in gelijke omstandigheden komen te verkeren, hetgeen strijdig is met het beginsel dat alle burgers voor de wet gelijk behoren te zijn.

## **Accountantsaspecten**

### *Functie van de accountant*

Steeds opnieuw blijkt in de discussies – bijvoorbeeld ook in het voorgaande weergegeven deel van de Bijzondere Commissie ISMO-vergaderingen – dat er grote onduidelijkheid bestaat over de functie van de accountant en met name ook over zijn taak ter zake van het ontdekken van fraudes en wetsovertredingen. De beroepsgroep in zijn geheel kan worden verweten dat zij kennelijk in haar gehele bestaan er nooit in is geslaagd deze duidelijkheid naar het publiek toe te creëren.

Omwille van de helderheid wordt hier nogmaals zijn functie en de ontstaansgrond daarvan herhaald.

De ontstaansgrond van de functie lag in het feit dat tijdens de industriële revolutie voor het ondernemen meer risicodragend vermogen nodig was, dan de ondernemer zelf kon fournieren. Er werd daarom een beroep op derden gedaan. Derden, die risicodragend vermogen verschaffen, eisten van de ondernemer rekening en verantwoording en wensten dat deze rekening door een onafhankelijke deskundige werd gecontroleerd en akkoord bevonden. In de jaren na de Tweede Wereldoorlog rijpt het inzicht dat de onderneming een coalitie van participanten is. Zowel de verschaffers van het risicodragend vermogen als die van het niet-risicodragend vermogen doch ook de werknemers, crediteuren, afnemers, overheid enzovoort worden als belanghebbenden bij de onderneming gezien. Dit komt tot uitdrukking in ondermeer de medezeggenschapsregelingen voor werknemers, doch ook in het feit dat de vennootschappen hun jaarrekeningen moeten deponderen, welke vervolgens door iedereen zijn te raadplegen. Reeds in een vroeg stadium stelde Limperg dat de accountant de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer was en daarnaast vertrouwensman van de leiding van de onderneming. Gesteld kan worden dat met het erkennen van de rechten van alle participanten in de onderneming de accountant de vertrouwensman voor al deze betrokkenen moet zijn. De claim vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer te zijn, roept kennelijk de associatie op

dat de accountant de dienaar is van het algemeen belang. Dit lijkt mij onjuist. Hij dient de belangen van alle bij de onderneming betrokken partijen in het oog te houden, dit hoeft echter niet noodzakelijk met het algemeen belang samen te vallen. Het feit dat in dit kader hij ook vertrouwensman van de leiding is, behoeft wellicht enige toelichting. Terecht wijst Van der Lugt (bijdrage op de Accountantsdag 1992) erop dat in de discussie over de meldingsplicht door accountants nogal eens wordt gerefereerd aan de schade die deze meldingsplicht de vertrouwensrelatie met zijn cliënt kan berokkenen waarbij de accountants kennelijk de leiding van de onderneming als hun cliënt zien. Naar het oordeel van Van der Lugt dient de accountant echter het publiek – mijns inziens de participanten – als zijn cliënt te zien.

De vertrouwensband met het bestuur is inderdaad voor de accountant en de onderneming van groot belang en niet alleen om commerciële redenen voor de accountant, zoals steeds wordt gesuggereerd. Het moet duidelijk zijn dat accountants veel informatie, die van belang is voor het interpreteren van de controlegegevens, slechts op die manier kunnen verkrijgen en dat wijze bestuurders graag kritisch commentaar op hun handelen van een deskundig goed ingevoerde buitenstaander ontvangen. Dit doet echter niet af aan het feit dat de accountant steeds zal dienen te handelen in het belang van alle betrokkenen.

Evident in deze benaderingswijze van de functie van de accountant is, dat het niet zo kan zijn dat de accountant zijn 'oren moet laten hangen' naar één van de participanten bijvoorbeeld het bestuur, de aandeelhouders, de werknemers of de overheid, laat staan dat hij in deze visie opdrachten van één van de partijen zal mogen aanvaarden. In dit kader gaat naar mijn oordeel het concept wetsontwerp van een volstrekt verkeerde functie van de accountant uit.

#### *De functie van de beroepsorganisatie*

De functie van de beroepsorganisatie is vastgelegd in de Wet op de Registeraccountants (Stb. 1962, 258). De functie van het publiekrechtelijk lichaam, het Nederlands Instituut van Registerac-

countants, is de bevordering van een goede beroepsuitoefening. Naar mijn oordeel dienen de voorschriften, die de beroepsorganisatie haar leden oplegt en derhalve ook de richtlijnen dienaangaande, binnen deze doelomschrijving te passen. Ook overheidsvoorschriften dienen daarbinnen te passen. Een meldingsplicht van opgezegde opdrachten aan de beroepsorganisatie – opgenomen in een wet, een verordening of een richtlijn – behoort aan dit uitgangspunt te worden getoetst. Is de meldingsplicht dienstig aan een goede beroepsuitoefening en dient, zoals de minister dat op een zeker moment in de discussie stelde, de gedragslijn voor accountants ten aanzien van fraude te worden vastgelegd in de verordening Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants?

Geconstateerd wordt dat de beroepsgroep adequaat omgaat met het verschijnsel fraude. Omdat wordt gepoogd systematisch de beroepsopvattingen ter zake van controle in richtlijnen op te nemen, past de handelwijze rondom fraude ook in een richtlijn. Er is geen enkele reden om de beroepsopvattingen op dit punt anders te behandelen dan die met betrekking tot andere aspecten van de accountantscontrole. Nu niet is gebleken dat binnen het beroep misstanden ter zake van de behandeling van fraude bestaan, ook niet ingeval van wisseling van accountant, lijkt voor de meldingsplicht geen grond te bestaan.

Het is duidelijk de bedoeling dat de overheid, via inzage in het register van melding, onrechtmatig handelen jegens haarzelf op het spoor komt. Een derde, jegens wie onrechtmatig wordt gehandeld en die soms nog een veel groter belang heeft dan de overheid, heeft de middelen niet om inzage te verkrijgen, terwijl de accountant, zoals we in het voorgaande zagen, evenzeer voor zijn belangen opkomt. De overheid manoeuvreert zich aldus in een onevenredig gunstige positie ten opzichte van derden. Dit laatste is overigens niet ongewoon. Ook bij bijvoorbeeld de Wet Ketenaansprakelijkheid was dit het geval. Het argument was toen dat de fiscus zijn eigen tegenpartij niet kon kiezen, zodat een betere rechtsbescherming op haar plaats was. Voor onrechtmatige daden door organisaties begaan, geldt dit voor de gelaedeerde echter evenzeer.

### *Deskundigheid van de accountant*

Voor de beoordeling of een bepaald handelen of nalaten onrechtmatig is, is een grote juridische kennis en vaardigheid vereist, hetgeen moge blijken uit de uitgebreide jurisprudentie die hieromtrent bestaat. Naar mijn oordeel beschikt een accountant niet over deze kennis en ervaring.<sup>9</sup> De accountant zal ten behoeve van zijn controle algemene kennis moeten hebben van rechtsgebieden, waarmede de door hem gecontroleerde huishouding in aanraking komt. Voor wat betreft zijn specifiek deskundigheidsterrein, de jaarrekening, zal zijn kennis van het recht grondig moeten zijn. Zijn kennis over fiscale en economische wetgeving mag vrij algemeen zijn. Zijn kennis van de overige wetgeving zoals vermogensrecht, milieuwetgeving, Wetboek van Strafrecht, deviezenbepaling enzovoort mag naar mijn oordeel zeer algemeen zijn. Deze kennis lijkt mij onvoldoende grondslag om te kunnen beoordelen of een bepaald handelen of nalaten van personen of van een organisatie onrechtmatig is. Ongetwijfeld zal worden tegengeworpen dat slechts het onrechtmatig handelen of nalaten behoeft te worden achterhaald, dat de accountant bij een gewone uitvoering van zijn controle 'tegenkomt'. Een dergelijke benadering is echter misleidend, omdat bij het maatschappelijk verkeer de verwachting wordt gewekt dat accountants een substantiële bijdrage aan een opsporing van onrechtmatig handelen of nalaten zullen kunnen leveren. Dit is niet het geval.

### **Afsluiting**

Het moge op grond van het voorgaande niemand verbazen dat ik het concept wetsontwerp afwijs. Ik meen dat tegen het concept wetsontwerp vele bezwaren zijn aan te voeren. Allereerst kan worden gesteld dat de overheid voor het door haar beoogde doel het strafrecht dient te gebruiken en niet een privaatrechtelijke regeling. Een bezwaar is verder dat door de voorgestelde regeling de overgang van controle naar een opsporingsonderzoek onduidelijk wordt en de rechten van een verdachte kunnen worden aangetast.

Een belangrijk bezwaar is ook, dat de werkingsomvang niet duidelijk is en dat, ongeacht de interpretatie van de voorgestelde regeling, deze tot rechtsongelijkheid leidt. Het concept wetsontwerp doet bovendien geen recht aan de functie van de accountant en legt aan de beroepsorganisatie een regeling op die niet strookt met haar doelstellingen.

Tot slot kan men zich afvragen of de deskundigheid van de accountant toereikend is om te beoordelen of sprake is van een onrechtmatig handelen of nalaten.

Evident is en blijft dat accountants een bijdrage kunnen en willen leveren aan de fraudebestrijding. Daarbij moet echter de functie van zowel de accountant als van zijn beroepsorganisatie worden gerespecteerd op een wijze, zoals dat in een democratische rechtstaat behoort.

Wat zou de bijdrage van de accountant binnen de hier ontwikkelde zienswijze wel kunnen zijn? Binnen de functie van de accountant past het dat hij, indien hij bij zijn controle op onregelmatigheden stuit, dit aan de besturende en de toezichthoudende organen van de huishouding meldt. De facto bestaat bij rechtspersonen, vallend onder de werking van titel 9 boek 2 BW, deze verplichting reeds. De accountant moet op grond van artikel 2:393 lid 4 BW omtrent zijn onderzoek verslag uitbrengen aan het bestuur en de raad van commissarissen. Het kan zinvol zijn nadrukkelijk te bepalen dat dit steeds schriftelijk dient te geschieden. Ook kan het nuttig zijn enige aanwijzingen te geven, waaraan in dit verslag in ieder geval aandacht moet worden besteed, zoals betrouwbaarheid en continuïteit van de computerverwerking<sup>10</sup>, onregelmatigheden enzovoort. Het zou nuttig zijn indien accountants in dit verslag de beperkingen van hun werkzaamheden ook nadrukkelijk naar voren zouden brengen. Met een dergelijke regeling wordt de functie van de accountant geen geweld aangedaan. Indien de overheid kennis wil nemen van deze stukken in verband met fraudebestrijding kan zij via de geëigende wegen, zoals vermeld in artikel 67 AWR, hierin inzage krijgen.

Indien de tijdigheid van het ontdekken van fraude – hetgeen in de discussie tussen de beroepsorganisatie en de ambtelijke vertegenwoordigers van de minister als argument voor de meldingsplicht naar voren werd gebracht – werkelijk een probleem is, dan kan de termijn waarbinnen een eerste verslag van de accountant beschikbaar moet zijn, worden verkort.

Een andere mogelijkheid is dat de accountant een aangifteplicht krijgt opgelegd. Daarmede verandert naar mijn oordeel zijn functie principieel. Het lijkt mij gewenst dat de gevolgen van deze functiewijziging eerst in brede kring worden bediscussieerd, alvorens deze wijziging wordt doorgevoerd.

Zo dient alsdan te worden gedefinieerd wanneer de controle van de accountant overgaat in opsporing en wat de rechten van de verdachte zijn. Verder dient te worden geregeld wat de bevoegdheden van de accountant in dat kader zijn. Tevens dient er een vrijwaring voor hem te komen, zoals die ook voor andere opsporingsambtenaren geldt.

Tot slot dient naar mijn oordeel, zowel ten aanzien van het huidige concept wetsontwerp als in het geval dat een aangifteplicht zou worden overwogen, de positie van de accountant, die lid is van een buitenlandse beroepsorganisatie doch die op grond van de EEG-bepalingen toegelaten is tot wettelijke controles in Nederland, nog te worden geregeld.

## Literatuur

Limperg jr., Th., De functie van de accountant en de leer van het gewekt vertrouwen, *MAB-bundel 1924-1960 II*, p. 137 e.v..

Lugt, Mr. B.W.M. van der, Advocaat-Generaal bij het Gerechtshof Leeuwarden in zijn bijdrage op de Accountantsdag 1992: Kwaliteit, de nieuwe kleren van de Keizer?, De meldingsplicht; een conclusie van repliek, NlvRA, 1992.  
Rapport ISMO 1985, 17050, nr. 35, nota 'Gegevensuitwisseling', 17050, nr. 145.

Richtlijnen voor de Accountantscontrole, nr. 3.03, 'Verantwoordelijkheid voor en handelwijze bij het ontdekken van onjuistheden in de verantwoording', opgenomen in de door het Nivra uitgegeven bundel *Radar*, NlvRA.

Swie, O.A., Sfeerovergang van fiscale controle naar opsporing, *Moret scriptie Reeks 17*, Stichting Moret Fonds, 1993.

## Noten

1 Zie bijvoorbeeld 'De Accountant', april 1992, oktober 1992, januari 1993 en het geschrift 'De Accountantsdag', uitgegeven door het NlvRA, met de inleidingen gehouden op de accountantsdag 1992.

2 Deze stukken zijn opgenomen bij de vergaderstukken van de Tweede Kamer der Staten-Generaal onder nummer 17050.

3 Bijzondere Commissie ISMO, 30 maart 1987, UCV 59.

4 Nog tijdens de vergadering corrigeerde de minister van Justitie de heer Vreugdenhil op dit punt. De omzet beliep f 2 miljard.

5 De Advocaat-Generaal bij het Hof heeft, weliswaar op grond van het algemeen belang, rechtsingang bij de Ondernemingskamer voor Jaarrekeningprocedures, doch deze bevoegdheid wordt eng geïnterpreteerd, zoals blijkt uit het arrest van de Ondernemingskamer d.d. 30 maart 1989 inzake Nedlloyd. (Documentatie rond de jaarrekening, 9.15 e.v.)

6 Minister Korthals-Altes in Bijzondere Commissie ISMO, 21 oktober 1985, 4CV10, p. 15.

7 Hierover is zeer recent een publikatie verschenen in de serie Moret Scriptie Reeks van de Stichting Moret Fonds, getiteld: 'Sfeerovergang van fiscale controle naar opsporing', S.R. Ong A. Swie RA, nr. 17, 1993.

8 Zie bijvoorbeeld Groninger Dagblad 12 november 1992 en 14 januari 1993.

9 Zie Uitspraak Raad van Tucht en Raad van Beroep, 1993-7, waaruit impliciet blijkt dat zelfs gespecialiseerde overheidsaccountants niet goed kunnen uitmaken of een handelen onrechtmatig is.

10 Wet van 23 december 1992 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht en van het Wetboek van Strafvordering in verband met de voortschrijdende toepassing van de informatietechniek 'Wet Computercriminaliteit', gepubliceerd in Staatsblad 21 januari 1993.