

## CONFRONTATIE VAN DE ACCOUNTANT MET OVERTREDING VAN DE DEVIEZEN-WETGEVING

door Mr A. Th. E. Kastein

In het Januari-nummer van de „Accountant”, het orgaan van het Nederlandsch Instituut van Accountants, zijn twee uitspraken van de Raad van Tucht en van de Raad van Beroep (No. 5/1951) gepubliceerd, welke in verband staan met een geruchtmakende strafzaak tegen de directeuren van een grote fabriek te Amsterdam, die enige jaren geleden wegens ernstige deviezenovertredingen tot gevangenisstraffen werden veroordeeld en tegen de accountant dier vennootschap, die eveneens aan het — zij het niet opzettelijk — plegen van deviezenovertredingen werd schuldig verklaard.

Gezien het grote belang van deze uitspraken voor het accountantsberoep in het algemeen en de uitoefening ervan bij vennootschappen met filialen in het buitenland in het bijzonder, heb ik gemeend hier een critische beschouwing over de behandeling van deze zaak voor Politierechter, Raad van Tucht en Raad van Beroep en de daarop gevolgde uitspraken, te doen volgen.

### *Voorgeschiedenis.*

Omstreeks 1934 werd door de directie der vennootschap aan de accountant de opdracht tot de geregelde controle van de administratie der vennootschap gegeven. Op de balans der vennootschap kwam een collectieve rekening voor, genaamd „Persoonlijke rekeningen”. Op deze rekening stonden de privé-saldi, disposities en stortingen van de directeuren. De specificatie van deze collectieve rekening kwam niet in de boeken van de vennootschap voor, omdat de directie het minder prettig vond, dat het personeel der vennootschap zou kunnen kennismaken van de privé-saldi der directieleden en de verdeling van de aandelen over de directeuren. De boekingen op deze rekening geschieden zodanig, dat door een vertrouwd lid van het personeel achter de desbetreffende post de voorletters van de desbetreffende directeur werden gesteld. Bovendien werd op deze rekening, echter zonder vermelding van deze voorletters, telkenjare het totaalbedrag der dividenden en tantièmes, dat aan de directeuren-aandeelhouders toekwam, alsmede de op deze rekening verschuldigde interest, geboekt.

De accountant volgde bij de uitvoering van zijn controle-opdracht het systeem van zijn voorganger, die een specificatie van de collectieve „Persoonlijke rekeningen” te zijnen kantore deed bijhouden; ook hij zag de noodzakelijkheid hiervan in, omdat de controle op deze collectieve rekening naar zijn inzicht alleen zou kunnen geschieden door dealdi van ieder der directeuren vast te stellen en door hen te doen schuldig erkennen.

De accountant ging, zodra zijn controle der administratie der vennootschap zover was gevorderd, dat het saldo der „Persoonlijke Rekeningen” was vastgesteld, over tot het maken van de specificaties, waartoe hij dus eerst de privé-saldi der directeuren uittrok en daarna de collectieve dividend en tantièmepost over de directeuren verdeelde naar de hem — accountant — bekende verdeling der aandelen over de directie.

Deze specificaties zond hij in drievoud aan één der directeuren toe, die één exemplaar ervan voor en ten behoeve van de vennootschap bewaarde en de andere twee exemplaren, na er één te hebben gezegd en getekend, aan ieder van zijn mededirecteuren toezond, met het ver-

zoek bij accoördbevinding van het saldo het ongezegelde exemplaar van de specificatie gezegeld en ondertekend aan de accountant terug te zenden.

#### A. *Behandeling van de strafzaak tegen de accountant.*

Aan de accountant werd ten laste gelegd, dat hij in het tijdvak van April 1946 tot September 1947, opzettelijk in strijd met het bepaalde in het Deviezenbesluit 1945 en de Deviezenbeschikking 5/46 als ingezetene, anders dan met vergunning van de Nederlandse Bank

- a. een rekening had geopend ten name van een niet-ingezetene,
- b. een rekening ten name van deze niet-ingezetene had gecrediteerd.

*subsidiair*: opzettelijk in strijd met artikel 25 van het Deviezenbesluit 1945 als ingezetene had medegewerkt aan een handeling, waarvan hij wist, althans behoorde te weten, dat voor het aangaan ervan, althans het verrichten ervan, vergunning was vereist, zulks terwijl hij zich tevoren niet had overtuigd, dat de daarvoor vereiste vergunning was verkregen.

Het verhoor van de accountant door de Economische Politierichter te Amsterdam was slechts zeer kort en beperkte zich in hoofdzaak tot de vraag, of de accountant de rekening van de niet-ingezetene opende en crediteerde. Tegenover de ontkentenis van de accountant, gemotiveerd met de opmerking, dat de wilshandeling van degene, die de rekening opent, in het geding komt en dat het op een vel papier schrijven van een naam, zoals een rekening-courant-boekhouder bij een bank doet, geen opening, tenaamstelling of creditering van een rekening betekent, stelde de Politierichter vast, dat de collectieve rekening naar de accountant ging en deze haar splitste.

Hierna viel de beslissing en veroordeelde de Economische Politierichter de accountant tot twee geldboeten, ieder van duizend gulden, onder bewezenverklaring van het primair ten laste gelegde, met dien verstande echter, dat opzet telkens niet was bewezen.

De betekenis van dit vonnis wordt duidelijk, wanneer wij acht slaan op het feit, dat twee geldboeten zijn opgelegd. De accountant heeft naar het oordeel van de Politierichter dus twee strafbare feiten gepleegd, n.l. zowel het *openen* van een rekening van een niet-ingezetene als het *crediteren* van een zodanige rekening.

Critisch bezien zou dit vonnis in hoger beroep vermoedelijk niet in stand zijn gebleven.

Het Deviezenbesluit 1945 verbiedt in de artikelen 15 en 16, anders dan krachtens een vergunning van de Nederlandse Bank, te beschikken o.a. over binnenlandse vorderingen en binnenlandse betaalmiddelen van of ten gunste van een niet-ingezetene.

Onder „beschikken” wordt verstaan het verrichten van een handeling, welke een rechtsverhouding in verband met of ten aanzien van een vermogensbestanddeel doet ontstaan, vaststelt, wijzigt of doet eindigen.

In de eerste plaats dient dus te worden onderzocht, wat het karakter is van de door de accountant verrichte handelingen. Bracht het opstellen van de hierboven omschreven specificaties door de accountant met zich mede, dat een rechtsverhouding ten aanzien van een vermogensbestanddeel is ontstaan of vastgesteld? Neen, want de rechtsverhoudingen tussen de vennootschap en hare directeuren ontstonden en werden vastgelegd in casu door het besluit van de Algemene Vergadering van aandeelhouders, waarbij het dividend en de tantièmes werden vastgesteld.

De door de accountant opgestelde specificatie is niet anders dan het achteraf constateren van het bestaan dezer rechtsverhoudingen. De specificatie is, na de accoordbevinding der directeuren, wel een bewijsmiddel voor hen, doch ook zonder deze specificatie, zouden de directeuren hun rechtsverhouding ten opzichte van de vennootschap op andere wijze hebben kunnen aantonen. Na de algemene vergadering was voor ieder der directeuren het dividend opvorderbaar, ook al was op de collectieve „Personenrekeningen” het totaalbedrag der dividenden der directeuren geboekt. Ook al splitste de accountant de post dividend en tantièmes over de privé-rekeningen der directeuren, hierdoor werden geen rechtsverhoudingen tot stand gebracht of vastgesteld.

In de tweede plaats dient te worden onderzocht of de handelingen van de accountant in strijd komen met de Deviezenbekendmaking 5/46, die verbiedt, dat, anders dan met vergunning van de Nederlandse Bank, een rekening ten name van een niet-ingezetene wordt geopend of voor enig bedrag wordt gecrediteerd.

Omtrent de vraag of hier van het openen van een rekening sprake is geweest, zal wel weinig discussie mogelijk zijn. Reeds vóór 25 Maart 1946, de datum van inwerkingtreden der aangehaalde Deviezenbekendmaking 5/46, handelde de accountant al 11 jaar lang zoals hij deed, waarbij wel mag worden aangenomen, dat de opening van de rekening van de niet-ingezetene reeds ver vóór de oorlog had plaats gehad, of zo men wil, in ieder geval op het ogenblik, dat de deviezenwetgeving de qualificatie „niet-ingezetene” invoerde.

Toch heeft de Economische Politierichter zonder meer „het openen van een rekening” met een boete van f 1000,— gestraft.

Moelijker ligt de vraag ten aanzien van de creditering. Wat men onder „crediteren” dient te verstaan, zal ik uitvoerig nader behandelen.

Op grond van het in Deviezenbekendmaking 5/46 onder II bepaalde, zou men mogen concluderen, dat niet iedere creditering op zichzelf reeds strafbaar is, doch slechts wanneer deze niet geschiedt in verband met een overeenkomst of handeling, waarvoor reeds vergunning is verleend, of waarvoor geen vergunning is voorgeschreven. Hierdoor wordt de vraag van de creditering verplaatst naar de onderliggende rechtsverhouding. Het is vaststaand dat in casu de creditering geschiedde in verband met de voldoening van dividend en tantième door de vennootschap.

De door de Raad van Tucht gehoorde deskundigen verschillen van mening, of voor het aangaan van de schuldverplichtingen door de vennootschap terzake van dividend en tantième al of geen vergunning van de Nederlandse Bank was vereist.

M.i. doet dit in het geheel niet terzake, omdat aan de Politierichter niet was opgedragen te onderzoeken of de debiteur — dus de vennootschap — tot creditering zonder vergunning was overgegaan, maar of de accountant deze creditering had tot stand gebracht. En ook hier heeft naar mijn mening de Politierichter gefaald.

De accountant stelde de specificatie der „Personele rekeningen” samen en splitste daarbij de totaalpost „Dividenden en tantièmes” over de belanghebbenden; dit doende, debiteerde hij *niet* de collectieve rekening en crediteerde hij *niet* de privé-rekeningen der directeuren, waaronder ook die van de niet-ingezetene directeur.

De creditering had door de vennootschap reeds plaatsgevonden, vóórdat zij overeenkomstig de besluiten van de Algemene Vergadering, aan haar boekhouder opdracht gaf het bedrag aan dividenden en tantièmes op de collectieve rekening te boeken.

Van mijn standpunt bezien, heeft de accountant dus niet gecrediteerd. Echter, al zou men een tegengesteld standpunt willen huldigen, dan nog kon de accountant geen strafbaar feit ten laste worden gelegd, omdat artikel 36 van het Deviezenbesluit 1945 bepaalt, dat indien strafbaar gestelde feiten zijn begaan door of vanwege een rechtspersoon, de strafvervolgning wordt ingesteld en de straf wordt uitgesproken tegen hem, die tot het plegen van het feit opdracht gaf of die de feitelijke leiding had bij het verboden handelen.

De accountant in de onderneming heeft in deze geen zelfstandige functie uitgeoefend, doch op verzoek van de vennootschap een handeling verricht, die deze handeling binnen het kader van de gestes van het bedrijf heeft gebracht, derhalve als onderdeel van de handelingen van de vennootschap zelve. Maar dan valt ook de strafwaardigheid van de handelingen des accountants weg.

Is naar mijn mening de veroordeling van de accountant op de beide bewezen verklaarde gronden onhoudbaar, dan vraagt men zich terstond af: „Waarom heeft de accountant dit erbij laten zitten en geen gebruik gemaakt van zijn recht van appel?”

De beslissing van de accountant om van hoger beroep af te zien, is na rijp beraad genomen. Als overweging heeft hierbij gegolden, dat hij de belangen van zijn opdrachtgevers moest laten praevaleren. Een door hem ingesteld hoger beroep zou n.l. waarschijnlijk een hoger beroep ten aanzien van de directeuren der vennootschap met zich hebben medegebracht. Het was niet te voorzien, hoe lang de behandeling daarvan zou worden uitgesteld en daarmee zou de preventieve hechtenis voor deze directeuren, die ter zitting van de Politierechter gevangen genomen waren, wel eens veel langer kunnen duren dan de hen door de Politierechter opgelegde vrijheidsstraffen.

Na het nemen van de beslissing om in het vonnis van de Politierechter te berusten, verzocht de accountant aan het Bestuur van het Nederlands Instituut van Accountants te willen bevorderen, dat de Raad van Tucht overeenkomstig het bepaalde in artikel 14 van het Reglement op de Raden van Tucht en van Beroep en de Kamer van Geschillen, een onderzoek zou instellen naar de handelingen van hem, accountant.

Het Bestuur verzocht de Raad van Tucht te onderzoeken en te beslissen of de accountant zich schuldig gemaakt heeft aan een ernstig tekort aan nauwgezetheid in de uitoefening van het beroep of aan andere handelingen, schadelijk voor het aanzien van de stand van accountant, eventueel aan beide overtredingen.

### *B. Behandeling voor de Raad van Tucht.*

De accountant voerde hier aan, dat hij zich aan het feit terzake waarvan hij door de Economische Politierechter was veroordeeld, niet schuldig achtte, o.m. op de volgende gronden:

- a. dat niet hij, doch alleen de naamloze vennootschap een rekening kon openen of crediteren in de zin van de Deviezenbekendmaking 5/46 en dat hij zelf niet anders deed dan vele maanden na boeking der posten bij de naamloze vennootschap, registreren op de specificatiebladen, dat de creditering der collectieve rekening had plaats gevonden;
- b. dat het doen bijhouden der specificatie der collectieve rekening op zijn kantoor een reeds lang voor de oorlog bestaande gewoonte was, om-



dat de controle van de collectieve rekening toch alleen mogelijk was door de saldi en de daarin plaats vindende mutaties op te zetten en deze door de belanghebbenden te doen tekenen;

- c. dat van het openen van een rekening ten name van een niet-ingezetene uiteraard geen sprake is geweest, aangezien deze rekening reeds vóór het inwerkingtreden van de deviezenbepalingen bestond;
- d. dat ook het medewerken aan een deviezenovertreding niet door hem was begaan omdat enige medewerking aan een eventueel door de directie van de naamloze vennootschap gepleegd strafbaar feit, niet kan zijn gelegen in een bloot administratieve handeling, verricht nadat het feit reeds was geschied.

De Raad van Tucht heeft ieder van deze argumenten aan een nauwkeurig onderzoek onderworpen. De Raad heeft daartoe deskundigen gehoord, o.a. een deskundige van de Nederlandse Bank, alsmede toonaangevende accountants. Het ging hier in de eerste plaats om de vraag of de accountant een rekening had geopend en/of deze had gecrediteerd, voorts of de accountant medewerking had verleend aan een deviezenovertreding, zoals strafbaar was gesteld in artikel 25 van het Deviezenbesluit 1945 en tenslotte om de vraag of de accountant, wetende dat zijn opdrachtgevers ernstige deviezenovertredingen plegen, onmiddellijk zijn taak had behoren te beëindigen en heen te gaan.

Omtrent de deviezenrechterlijke vragen verschilden de beide deskundigen van inzicht. De ene deskundige kwam tot de conclusie dat de accountant noch een rekening had geopend, noch een rekening had gecrediteerd, terwijl er evenmin sprake was van het medewerken aan een deviezenovertreding.

De andere deskundige, n.l. die van de Nederlandse Bank, meende dat in ieder geval het Deviezenbesluit 1945 was overtreden, maar ook dat de accountant een rekening van een niet-ingezetene had gecrediteerd. De raadsman van de accountant had reeds betoogd dat men hier weer alle bezwaren van een verordeningwetgeving zag, n.l. het ontbreken van een Memorie van Toelichting en een commentaar. Hierdoor stond z.i. de betekenis van het woord „crediteren” niet vast. Hij had zichzelf rekenschap gegeven van wat *hij* onder crediteren zou verstaan en zag daarbij de mogelijkheid van tweeërlei opvatting.

- a. Crediteren kan zijn de handeling van de man, die het besluit neemt waardoor het tegoed ontstaat;
- b. Crediteren kan zijn de handeling van de man, die met zijn penhouder de post op het blad papier neerschrijft.

De deskundige van de Nederlandse Bank heeft de laatste opvatting niet onderschreven. Omdat bij de keuze van de eerste opvatting iedere strafwaardigheid van de accountant zou zijn vervallen, koos de deskundige een tussenstandpunt, dat ongeveer hierop neerkwam:

„Crediteren doet hij, die het besluit neemt, maar ook hij die aan de uitvoering medewerkt, wanneer het iemand is van een zodanige standing, dat hij moet begrijpen dat datgene wat hij doet, een handeling betreft die verboden is”.

De raadsman van de accountant qualificeerde dit standpunt als onhoudbaar, omdat het geen criterium gaf en geen oplossing bood. In de eerste plaats kwam men met artikel 25 van het Deviezenbesluit in conflict, aangezien in de opvatting van de deskundige met het crediteren

het medewerken aan een crediteren werd vereenzelvigd en artikel 25 het medewerken al strafbaar stelt. In de tweede plaats was het begrip crediteren niet meer een objectief begrip, doch afhankelijk gesteld van de vraag, wat of iemand kon of moest kunnen begrijpen.

De gehoorde deskundigen-accountants waren unaniem van mening, dat crediteren niet anders kan betekenen dan de daad van hem waardoor het tegood ontstaat.

De Raad van Tucht nu heeft de beantwoording van de vraag of de accountant een rekening ten name van een niet-ingezetene zonder vergunning van de Nederlandse Bank had gecrediteerd of over een binnenlandse vordering ten behoeve van een niet-ingezetene had beschikt, in het midden gelaten en in ieder geval de handeling van de accountant gequalificeerd als een medewerken aan een deviezenovertreding, welk feit op zichzelf strafbaar is volgens artikel 25 van het Deviezenbesluit 1945. Voor een goed begrip zal ik de inhoud van dit artikel 25 hier doen volgen:

„Het is aan een ingezetene verboden mede te werken aan een overeenkomst of handeling, waarvan hij weet of redelijkerwijze behoort te weten dat voor het aangaan of verrichten ervan op grond van, bij of krachtens dit besluit gegeven voorschriften, vergunning is vereist, tenzij hij zich tevoren heeft overtuigd, dat de vereiste vergunning is verkregen”.

De Raad van Tucht overwoog daarbij dat de accountant een zelfstandige, niet ondergeschikte positie bekleedt, waarin hij, wetende dat na de oorlog de deviezenwetgeving op grote schaal in de rechtsverhoudingen tussen ingezetenen en niet-ingezetenen ingreep, redelijkerwijze had behoren te beseffen, dat voor de creditering van een rekening van een niet-ingezetene c.q. voor het beschikken over een binnenlandse vordering ten behoeve van een niet-ingezetene, de vergunning van de Nederlandse Bank was vereist, zodat medewerking aan genoemde overtredingen aan zijn schuld te wijten was. De deskundige van de Nederlandse Bank had de vraag, of de accountant zijn medewerking had verleend bevestigend beantwoord, omdat hij van oordeel was dat de accountant, die van zijn client het verzoek ontvangt, om boekingen te verrichten, waardoor in feite een bestaande schuld te niet gaat en gedeeltelijk wordt omgezet in een andere schuld, medewerkt aan de deviezenrechtelijke overtreding, welke die handeling oplevert.

De raadsman van de accountant had echter betoogd, dat artikel 25 duidelijke eisen stelt, n.l.:

- 1e. dat de accountant aan de *overeenkomst* of de *handeling* moet hebben medegewerkt,
- 2e. dat hij moet weten of redelijkerwijze behoorde te weten dat voor het verrichten van de overeenkomst of de handeling een vergunning vereist was.

Aan beide vereisten der strafwaardigheid had z.i. de accountant niet voldaan.

Hoe ruim men echter het woord „medewerken” ook wil uitleggen, nooit zal het opmaken ener specificatie zoals door de accountant i.c. is geschied, daaronder kunnen vallen. Het opmaken van deze specificatie is immers niets anders dan het achteraf constateren van bepaalde handelingen en van bepaalde rechtsverhoudingen. Dit zal nooit een medewerking kunnen zijn aan handelingen, die tevoren reeds gepleegd zijn.

De Raad van Tucht had weliswaar als zijn oordeel uitgesproken dat

wat op het kantoor van de accountant met betrekking tot de specificatie van de collectieve rekening geschiedde, meer was dan een verrichting, nodig voor de accountantscontrole, dus meer dan ook een bloot administratieve handeling, omdat de rekeningcourant-verhouding tussen de vier directeuren gezamenlijk enerzijds en de vennootschap anderzijds, vastgelegd in de zgn. verzamelrekening, onderscheiden moest worden van de rekening-courant van elk der directeuren, vastgelegd in de door de accountant opgemaakte stukken, getrokken uit die verzamelrekening.

De Raad van Tucht adstrueerde dit verschil door te wijzen op de processuele positie van iedere directeur ten opzichte van de vennootschap vóór en na het opmaken van het bewuste stuk door de accountant, het tekenen door de directie der vennootschap en het toezenden aan de betreffende persoon; *er vóór* een vordering op het deel van het saldo der gezamenlijke rekening, waarbij alle posten en het aandeel in de verzamelposten dividend en tantième door de eisende directeur zouden moeten worden gesteld, *er na* slechts het stellen van het saldo.

De Raad zag in het feit dat de accoordbevestiging aan de accountant en niet aan de vennootschap was gericht, geen aanleiding ten deze niet van rekening-courant-verhouding te spreken, omdat deze verhouding reeds voortspoot uit het feit, dat de directie der vennootschap het stuk onderkende, zegelde en het verzond.

De Raad verwierp daarom het verweer van de accountant, dat men niet van medewerken aan een strafbaar feit kan spreken, wanneer dit feit reeds is gepleegd, aangezien volgens het oordeel van de Raad in ieder geval ten opzichte van de creditering van de posten dividend en tantième de verrichtingen van de accountant voor de voltooiing van de desbetreffende deviezenovertreding van essentiële betekenis zijn geweest.

Naar mijn bescheiden oordeel meen ik dat hier de Raad van Tucht een verkeerde gedachtengang heeft gevolgd. De kardinale vraag, die beslist diende te worden, was die of de accountant al of niet had gecrediteerd. Wanneer men onder crediteren verstaat de handeling van degeen, door wiens toedoen het tegoed ontstaat, dan werd alleen en uitsluitend gecrediteerd door de vennootschap. Ziet men in crediteren ook het medewerken van degeen, die de post aan het papier toevertrouwt, dan zouden buiten de accountant ook anderen, b.v. de bediende, die de pen hanteert, strafbaar zijn. Het wil mij dan ook voorkomen, dat als punt van meer essentiële betekenis moet worden gezien de wijze waarop de rekeningen van de directeuren op de balans voorkwamen. De handelingen van de accountant, waarbij deze de specificaties van ieder der rekeningen der directeuren opmaakte, dienden niet om op de balans de specificatie van de collectieve personenrekening weer te geven; integendeel, op de balans kwam alleen het saldo van de collectieve personenrekening voor. De specificatie was naar het inzicht van de accountant — hetgeen ook het mijne is — alleen nodig om de controle-arbeid te vergemakkelijken. Men zou de door de accountant opgestelde specificaties kunnen betitelen als een geheimboekhouding en de specificaties als de rekeningen van een subgrootboek. I.c. echter was hier van geen subgrootboek met gespecificeerde rekeningen buiten de hoofdboekhouding sprake.

De Raad van Tucht overwoog voorts dat door de accountant de medewerking aan de deviezenovertreding niet opzettelijk was geschied, doch aan zijn schuld te wijten, waardoor een tekort aan nauwgezetheid in de uitoefening van zijn beroep aanwezig was. Naar het oordeel van de Raad was dit tekort bovendien van ernstige aard, omdat de beklagde wist,

dat zijn cliënte het Deviezenbesluit 1945 op grote schaal overtrad en hij haar zelfs herhaaldelijk gewaarschuwd had tegen deze deviezenovertredingen. Hieruit zou voortvloeien dat de accountant een meer dan normale voorzichtigheid had moeten betrachten, teneinde niet de kans te lopen te worden meegesleept in de overtredingen van zijn cliënte en daarvoor mede verantwoordelijk te worden gesteld, gelijk de accountant in het onderhavige geval had ondervonden. De Raad overwoog dat hij de vraag of een accountant zijn taak behoort te beëindigen in het midden wenst te laten, omdat de beantwoording daarvan niet is gevraagd, doch met het oog op het onderhavige geval wel als zijn oordeel wil uitspreken, dat de accountant, die in een dergelijke situatie komt te verkeren, indien hij zich niet terugtrekt, in ieder geval nog meer dan normale voorzichtigheid zal moeten betrachten om door handelingen, welke hij voor zijn cliënte verricht, vooral wanneer deze het normale kader van een controlewerkzaamheid te buiten gaan, zelfs niet in de geringste mate, in de onrechtmatige gedragingen van zijn cliënte betrokken te worden.

De Raad komt dan tot de beslissing om aan de accountant een waarschuwing te geven, dat hij zich van handelingen als vorenvermeld dient te onthouden.

### *C. Behandeling voor de Raad van Beroep.*

De accountant is tijdig van deze uitspraak bij de Raad van Beroep in beroep gekomen.

Hij heeft daartoe een achttal grieven tegen de uitspraak van de Raad van Tucht aangevoerd, waarvan er slechts 2 voor behandeling in aanmerking komen, te weten:

- a. De Raad van Tucht heeft ten onrechte in het opmaken der specificatiestaten, zoals dit door appelland geschiedde, meer gezien dan een verrichting, nodig voor de accountantscontrole, meer ook dan een bloot administratieve handeling en was van oordeel dat appelland door zijn handelingen de rechtsverhouding tussen de afzonderlijke directeuren der vennootschap, resp. de leider van het filiaal enerzijds en de vennootschap anderzijds heeft gewijzigd.
- b. De Raad van Tucht heeft ten onrechte overwogen dat de betrokken werkzaamheid van appelland medewerking aan een deviezenovertreding opleverde.

De Raad van Beroep heeft een hernieuwde behandeling van de gehele zaak doen plaats vinden, waarbij alle in eerste instantie gehoorde deskundigen opnieuw zijn gehoord, terwijl daarnaast nog een door de accountant aangezochte deskundige is gehoord. Ook deze laatste deskundige heeft categorisch verklaard dat de door de accountant gemaakte aantekeningen niet inhielden een creditering van de betrokken personen in de zin van de deviezenvoorschriften. Het crediteren in deze zin geschiedt niet door degene die de boekingen verricht of aantekeningen omtrent de creditering maakt, doch door degene die de rechtsverhouding van de creditering schept, i.c. dus door de algemene vergadering of als men wil, door het bestuur der vennootschap als uitvoerend orgaan van de vennootschap. De accountant registreerde slechts wat anderen hadden gedaan. De Raad van Beroep zag ook in hetgeen ten kantore van appelland met betrekking tot de specificatie der collectieve rekeningen geschiedde, evenals de Raad van Tucht, meer dan een verrichting slechts



vereist voor de accountantscontrole. De Raad beschouwde deze werkzaamheid als het bijhouden van een subadministratie of wel — omdat het overige personeel der vennootschap van bedoelde specificaties geen inzage kon verkrijgen — van een geheime boekhouding.

De Raad zag echter niet in, dat appellant, door de bovenomschreven handelingen te verrichten, de rechtsverhouding tussen elk der directeuren, resp. de leider van het filiaal enerzijds en de vennootschap anderzijds, zou hebben gewijzigd.

Appellant immers, ook al verrichtte hij een administratieve werkzaamheid, deed niet anders dan het specifiek registreren van een die rechtsverhouding scheppend besluit, hetwelk door de aandeelhoudersvergadering der vennootschap reeds was genomen, en aan welk besluit hij niets af noch toe kon doen. Hier wordt dus uitdrukkelijk door de Raad van Beroep uitgesproken, hetgeen appelland reeds in eerste instantie had gesteld, n.l. dat door zijn handelingen geen rechtsverhouding werd gewijzigd.

De Raad van Beroep geeft dan ook weer de overwegingen van de Raad van Tucht en critiqueert deze in zoverre dat de door de Raad van Tucht aangegeven motivering, n.l. dat in de processuele positie van iedere directeur ten opzichte van de vennootschap voor en na het opmaken van de specificatie door appelland verschil aanwezig was te achten, onhoudbaar is.

Naar het oordeel van de Raad van Beroep betreft het hier alleen een verschil in de bewijsmiddelen, die partijen ten dienste staan, doch geenszins een de rechtsverhoudingen van partijen wijzigend verschil. De Raad van Beroep vervolgt dan met de overweging dat appelland op goede grond gerechtigd was om te menen, gelijk hij deed en welke mening hij ondanks zijn onherroepelijk geworden veroordeling ook thans nog zeer terecht nadrukkelijk handhaaft, noch een deviezenovertreding te hebben gepleegd, noch aan een zodanige overtreding te hebben medegewerkt.

De Raad van Tucht had overwogen dat de deviezenovertredingen waaraan appelland zich had schuldig gemaakt, op zichzelf het uitspreken van een waarschuwing niet rechtvaardigden, doch dat de Raad van Tucht tot zijn uitspraak was gekomen door appelland's handelingen te beschouwen in het licht van de door de naamloze vennootschap gepleegde ernstige deviezenovertredingen, waarvan appelland op de hoogte was. De Raad van Beroep moest dus, nu de deviezenovertredingen, welke de Raad van Tucht als onmisbare steunpilaar voor zijn uitspraak had aangenomen, waren vervallen, de uitspraak vernietigen.

Tenslotte voegt de Raad van Beroep er nog ten overvloede aan toe (ook op dit punt was in het beroepschrift geweest), dat op grond van de verklaringen van appelland de Raad van oordeel is dat aan appelland niet met grond kan worden verweten, dat hij zijn werkzaamheden als accountant bij de naamloze vennootschap niet heeft beëindigd, hoewel de Raad van Tucht, weliswaar de beantwoording van de vraag of appelland zijn werkzaamheden als accountant had moeten neerleggen in het midden latend, had overwogen dat appelland i.c. in ieder geval een meer dan normale voorzichtigheid had behoren te betrachten, hetgeen hij naar het oordeel van de Raad van Tucht niet had gedaan.

De Raad van Beroep overweegt daarover, dat, hoezeer de Raad zich kan verenigen met de opvatting van de Raad van Tucht, dat appelland i.c. een meer dan normale voorzichtigheid had moeten betrachten, niet van oordeel te zijn dat appelland zulks heeft nagelaten, zulks op grond van een door de Raad terzake ingesteld onderzoek.

De Raad van Beroep besliste derhalve dat de uitspraak van de Raad van Tucht diende te worden vernietigd en opnieuw rechtdoende, verstond dat appelland zich niet heeft schuldig gemaakt aan een der in artikel 1 sub b en c van het Reglement op de Raden van Tucht en Beroep en de Kamer voor Geschillen genoemde handelingen.

Uiteraard is deze uitspraak voor de accountant zeer verheugend.

De uitspraken van de Raad van Tucht en de Raad van Beroep staan op een belangrijk m.i. uitsluitend juridisch punt diametraal tegenover elkaar.

Resumerende zien wij, dat de vragen, waartoe de handelingen van de accountant aanleiding gaven, als volgt zijn beantwoord:

„Openen van een rekening ten name van een niet-ingezetene?”

Politierechter	: bevestigend	} (Voor beide Raden vaststaand, dat de ten laste gelegde ope- ning niet had plaats gevonden).
Raad van Tucht	: geen uitspraak	
Raad van Beroep	: geen uitspraak	

„Crediteren van een rekening van een niet-ingezetene?”

Politierechter	: bevestigend
Raad van Tucht	: onbeslist
Raad van Beroep	: ontkennend

„Beschikken over een binnenlandse vordering ten behoeve van een niet-ingezetene?”

Politierechter	: onbeslist
Raad van Tucht	: idem
Raad van Beroep	: idem

„Medewerken aan een deviezenovertreding?”

Politierechter	: reeds beslist door bewezenverklaring van de vragen a en b
Raad van Tucht	: ja
Raad van Beroep	: neen.

Omtrent de vraag welke verantwoordelijkheid de accountant draagt wanneer hij in een onderneming kennis krijgt van ernstige deviezenovertredingen van zijn client, is bij beide Raden van een gelijke zienswijze gebleken.

Aangezien dit laatste onderwerp nog in studie is bij een daarvoor ingestelde Commissie, zal ik op de omvang van deze verantwoordelijkheid niet verder kunnen ingaan.

Er heeft een schrill contrast bestaan tussen de behandeling van deze zaak bij de Politierechter te Amsterdam en bij de Raden van Tucht en Beroep. Het kan slechts voor de tuchtrechtspraak van het Nederlands Instituut van Accountants pleiten, dat deze zaak in een rustige, bezadigde sfeer en gedegen beoordeeld is geworden.

