

A.1.7 Aspecten bij civielrechtelijke aansprakelijkheid van accountants

mr. H.J. Blaisse en mr. F.T. Serraris*

1 Inleiding

In een eerdere bijdrage is ingegaan op civielrechtelijke aansprakelijkheid van accountants tegen de achtergrond van de belangrijkste werkzaamheden die accountants verrichten, te weten het controleren, beoordelen of samenstellen van jaarrekeningen.¹ Aan andere werkzaamheden die accountants verrichten is niet expliciet aandacht besteed. Die werkzaamheden bestaan bijvoorbeeld uit het verrichten van een due diligence onderzoek, het opstellen van een schadestaatrapport, het verrichten van belastingaangiftes en het optreden als arbiter of bindend adviseur. In deze bijdrage zullen wij ingaan op de civielrechtelijke aansprakelijkheid in het licht van deze werkzaamheden, die hierna worden aangeduid als 'Diverse Werkzaamheden'.

Enige overlap met de eerdergenoemde bijdrage zal daarbij onvermijdelijk zijn. Gelet op de beperkte omvang van deze bijdrage zul-

* mr. H.J. Blaisse en mr. F.T. Serraris zijn verbonden aan het advocatenkantoor Blaisse te Amsterdam. Zij behandelen zaken op het gebied van accountantsaansprakelijkheid en tuchtrecht. Mr. Blaisse en mr. Serraris beschikken over ruime proceservaring en verschijnen veelvuldig voor de Accountantskamer en het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Dit artikel is een bewerking van een eerdere versie van mr. H.J. Blaisse en mr. A.J. Raat d.d. 1 november 2010.

1. Leidraad voor de AA, afl. 60, april 2013, A.1.6.

len wij niet ingaan op andere vormen van aansprakelijkheid, zoals tuchtrechtelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid.

Eerst wordt een kort overzicht gegeven van de relevante wet- en regelgeving. Wij zullen vervolgens ingaan op de norm voor de aansprakelijkheid van de accountant en de reikwijdte van de door de accountant in acht te nemen zorgplicht. Vervolgens zullen wij uiteenzetten hoe de norm in de rechtspraak wordt ingevuld.

De omvang van deze bijdrage staat niet toe dat wij uitgebreid op de onderwerpen ingaan. De problematiek wordt in hoofdlijnen geschetst.

2 Wet- en regelgeving

2.1 Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)

Er heeft de laatste jaren een aantal wijzingen plaatsgevonden in de wet- en regelgeving voor accountants. Zo zijn de Wet AA en de Wet RA per 1 januari 2013 komen te vervallen en is daarvoor in de plaats gekomen de Wet op het accountantsberoep (Wab). De Wab introduceerde één beroepsorganisatie voor zowel AA's als RA's; de NBA. Op grond van art. 3 Wab heeft de NBA onder andere tot taak het bevorderen van een goede beroepsuitoefening door accountants, onder meer door het vaststellen van beroepsreglementering.

Met ingang van 1 januari 2014 is de voorheen geldende VGC vervangen door de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Hierin zijn de gedragsregels opgenomen voor AA's en RA's, welke zijn ontleend aan de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC). Op grond van art. 2 VGBA zijn de volgende fundamentele beginselen van toepassing op alle accountants:

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- deskundigheid en zorgvuldigheid;
- vertrouwelijkheid.

Indien de accountant op basis van zijn professionele oordeelsvorming oordeelt dat sprake is van omstandigheden die een bedreiging kunnen vormen voor het zich houden aan deze beginselen moet hij waarborgen treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.¹ De VGBA is sterk ingekort ten opzichte van de VGC, hetgeen de helderheid ten goede komt.² De fundamentele beginselen zijn evenwel (ruwweg) hetzelfde gebleven en de inhoudelijke wijzigingen ten opzichte van de VGC zijn ook overigens beperkt.

De beroepsregels zijn opgenomen in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS).³ De NV COS zijn gebaseerd op de International Auditing & Assurance Standards Board Engagement Standards (IAASB) van de IFAC. Sinds 1 juli 2007 kan het handelen van een accountant door de tuchtrechter rechtstreeks aan de beroepsregels worden getoetst.

2.2 Het Burgerlijk Wetboek (BW)

De rechtsverhouding tussen de accountant en zijn cliënt is doorgaans een overeenkomst van opdracht als bedoeld in art. 7:400 BW. Dat is een overeenkomst waarbij de opdrachtnemer (de accountant) in opdracht van de opdrachtgever (de cliënt) bepaalde diensten verricht. De accountant/opdrachtnemer heeft geen arbeidsovereenkomst met de cliënt/opdrachtgever; hij is zelfstandig en niet ondergeschikt aan de cliënt/opdrachtgever.

Op grond van art. 7:401 BW heeft de accountant een zorgplicht: hij moet bij zijn werkzaamheden de zorg van een goed opdrachtnemer in acht nemen. De wet zegt niet wat daaronder precies moet worden verstaan, de invulling van die norm is afhankelijk van de omstandig-

1. Art. 20-22 VGBA, ook wel het conceptueel raamwerk genoemd.

2. De NBA duidde de VGBA eerder als 'nieuwe, heldere en compact geformuleerde ethische regels, waarmee voor iedereen duidelijk moet zijn wat van Nederlandse accountants mag worden verwacht.'

3. De NV COS gelden per 1 juli 2007. Van 1 januari 2007 tot en met 30 juni 2007 was deze regelgeving COS genaamd. Per 1 januari 2007 zijn de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) komen te vervallen. Inhoudelijke wijzigingen zijn nauwelijks doorgevoerd.

heden van het geval. De aard van de overeenkomst van opdracht met de accountant zal veelal een inspanningsverbintenis zijn, waarbij hij geen garantie geeft over het resultaat. Zo zal de verplichting tot het verstrekken van een advies een inspanningsverbintenis opleveren.¹ De accountant kan immers niet vooraf garanderen dat hij tot een bepaalde conclusie komt of een bepaald resultaat behaalt. Van een resultaatsverbintenis is bijvoorbeeld sprake indien de accountant zich ertoe verbindt om tijdig een belastingaangifte voor zijn cliënt in te dienen.

Het BW geeft nog een aantal regels die de plichten van de accountant als opdrachtnemer verder inkleuren. Zo dient de accountant op grond van art. 7:402 BW gevolg te geven aan tijdig verleende en verantwoorde aanwijzingen over de uitvoering van de opdracht. Deze bepaling mag echter niet zo worden uitgelegd dat de cliënt bepaalt op welke wijze de accountant zijn opdracht uitvoert. De accountant is nu eenmaal gebonden aan zijn beroeps- en gedragsregels en hij mag geen aanwijzingen van de cliënt opvolgen als hij daardoor in strijd met die regels zou handelen. Indien de accountant en de opdrachtgever hierover niet tot overeenstemming komen, dient de accountant in het uiterste geval de opdracht terug te geven.

3 De civielrechtelijke schadevergoedingsplicht

Allereerst dient de rechter te beoordelen of de accountant aansprakelijk is ten opzichte van de opdrachtgever of een derde. Hier wordt nader op ingegaan in paragraaf 3.1. Indien de rechter aansprakelijkheid heeft vastgesteld, dient de rechter vervolgens te beoordelen of het handelen van de accountant schade heeft veroorzaakt en of, en zo ja in hoeverre, de accountant de geleden schade dient te vergoeden. Deze aspecten worden besproken in paragraaf 3.2.

3.1 *Civielrechtelijke aansprakelijkheid*

De aansprakelijkheid tegenover de opdrachtgever is in de regel gelegen in het toerekenbaar tekortschieten in de nakoming van de

1. Hof Arnhem 19 april 1961, NJ 1961, 496.

overeenkomst van opdracht die is gesloten tussen de accountant en de opdrachtgever, de zogenoemde wanprestatie (art. 6:74 BW).¹ Voor de beoordeling van de vraag of de accountant wanprestatie heeft gepleegd, is van belang wat hij met zijn opdrachtgever heeft afgesproken; heeft de accountant zich verplicht een bepaald resultaat te halen, of heeft hij zich slechts verbonden om zich in te spannen. Het onderscheid is van belang voor het kader waarbinnen het handelen van de accountant wordt getoetst.

Is er sprake van een resultaatsverbintenis, dan hoeft de opdrachtgever slechts te stellen en te bewijzen dat het resultaat niet gehaald is, waarmee de wanprestatie (behoudens overmacht) gegeven is. Als er sprake is van een inspanningsverplichting dan moet de opdrachtgever stellen en bewijzen dat de accountant niet datgene heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem mocht worden verwacht. Dit is lastiger te bewijzen. Hetgeen redelijkerwijs van de accountant verwacht mag worden, wordt getoetst aan de norm inhoudende of een redelijk handelend en redelijk bekwaam beroepsgenoot in dezelfde omstandigheden op dezelfde wijze zou hebben gehandeld.²

De aansprakelijkheid ten opzichte van derden, dat wil zeggen degene met wie de accountant geen contractuele relatie heeft, wordt gebaseerd op onrechtmatige daad (art. 6:162 BW).³ Dit dient eveneens te worden beoordeeld aan de hand van de norm of een redelijk handelend en redelijk bekwaam beroepsgenoot in dezelfde omstandigheden op dezelfde wijze zou hebben gehandeld.

Een vereiste voor het toewijzen van een vordering op grond van onrechtmatige daad is dat de accountant jegens deze derde een zorgplicht heeft geschonden. Deze zorgplicht kan voortvloeien uit de wet of uit hetgeen volgens het ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt. Uitgangspunt bij de Diverse Werkzaamheden is dat de accountant in beginsel alleen een zorgplicht

1. Art. 6:74 lid 1 BW luidt als volgt: "Iedere tekortkoming in de nakoming van een verbintenis verplicht de schuldenaar de schade die de schuldeiser daardoor lijdt te vergoeden, tenzij de tekortkoming de schuldenaar niet kan worden toegerekend."

2. HR 13 oktober 2006, NJ 2008, 528.

3. Art. 6:162 lid 1 BW luidt: "Hij die jegens een ander een onrechtmatige daad pleegt, welke hem kan worden toegerekend, is verplicht de schade die de ander dient te volgen lijdt, te vergoeden."

heeft ten opzichte van de opdrachtgever en niet ten opzichte van derden. Partijen contracteren immers uitsluitend met het oog op hun eigen belangen en behoeven slechts rekening te houden met de belangen van derden voor zover de eisen van het maatschappelijk verkeer daartoe verplichten.¹

Dit kan anders zijn indien er sprake is van bijzondere omstandigheden. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie dat (uiterlijk ten tijde van het afgeven van een rapportage) het de accountant duidelijk is dat de rapportage onder ogen van een derde zal komen, de rapportage met dit doel wordt opgesteld of indien de accountant na afgifte van de rapportage toestemming geeft voor verspreiding aan een derde. In ieder geval is dan wel vereist dat het belang van de derde kenbaar is voor de accountant en dat de accountant beseft of behoorde te beseffen dat de derde gezien zijn specifieke belang zou afgaan op de rapportage bij het nemen van zijn beslissing. Om de beperkte reikwijdte van een rapportage te benadrukken, verdient het aanbeveling om daarin op te nemen dat de verspreidingskring beperkt is tot de opdrachtgever. Dit wordt overigens bij diverse rapportages door de beroepsregels voorgeschreven.²

Overigens, ook indien een accountant een zorgplicht jegens een derde heeft, kunnen er omstandigheden zijn die met zich meebrengen dat een derde niet gerechtvaardigd mag vertrouwen op de werkzaamheden van een accountant. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn als het gaat om conceptstukken of indien de accountant heeft aangegeven op te treden als (partijdig) belangenbehartiger.

1. Zie in deze zin Rb. Arnhem 19 november 2008, ECLI:NL:RBARN:2008:BG5254: "Er kan zich een aantal situaties voordoen waarin voor een accountant verschillende zorgvuldigheidsnormen tegenover wederpartijen van zijn opdrachtgever gelden. De meest ver gaande hiervan is de door de Hoge Raad (...) vooropgestelde verantwoordelijkheid voor een jaarrekening met een goedkeurende accountantsverklaring (...). Aan het andere uiteinde van de schaal ligt de loutere mededeling van de accountant als vertegenwoordiger van de opdrachtgever. Hierop kan hij door een derde niet aangesproken worden omdat aansprakelijkheid van de vertegenwoordiger wegvalt naaſt die van de vertegenwoordigde."

2. Zie onder meer NV COS 4400.

3.2 Overige vereisten voor schadevergoedingsplicht

Wanneer door de rechter is vastgesteld dat de accountant wanprestatie heeft gepleegd of onrechtmatig heeft gehandeld en dat er schade is geleden, dan staat daarmee nog niet vast dat de accountant verplicht is tot vergoeding van die schade. Hiervoor is het zogenoemde causaal verband vereist. Dit houdt in dat er een oorzakelijk verband moet zijn tussen het handelen van de accountant en het optreden van de schade. Het uitgangspunt is dat de schuldeiser het causaal verband tussen de schade en de wanprestatie aannemelijk moet maken. Daarbij dient aangetekend te worden dat naarmate de ernst van de wanprestatie groter is, de rechter minder eisen lijkt te stellen aan het causaal verband. Bovendien is het in de regel voldoende dat er een hoge mate van waarschijnlijkheid bestaat dat de schade niet zou zijn ontstaan, indien de accountant geen fout had gemaakt.

Als die mate van waarschijnlijkheid aanwezig is, en de schuldeiser aldus voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat er sprake is van een causaal verband tussen het handelen van de accountant en de schade, dan volgt ingevolge art. 6:98 BW de vraag in hoeverre de schade aan de accountant kan worden toegerekend. Op dit punt komen de aard van de schade, de aard van de aansprakelijkheid en de mate van voorzienbaarheid aan de orde.¹

Ten slotte kan de accountant zich ingevolge art. 6:101 BW verweren met een beroep op eigen schuld van de schuldeiser, in de zin dat de schade (mede) een gevolg is van omstandigheden die aan de schuldeiser kunnen worden toegerekend. De accountant dient dan aannemelijk te maken dat er omstandigheden aanwezig zijn waardoor (een deel van) de schade voor rekening van de opdrachtgever dient te komen.²

1. Art. 6:98 BW luidt: "Voor vergoeding komt slechts in aanmerking schade die in zodanig verband staat met de gebeurtenis waarop de aansprakelijkheid van de schuldenaar berust, dat zij hem, mede gezien de aard van de aansprakelijkheid en van de schade, als een gevolg van deze gebeurtenis kan worden toegerekend."

2. Art. 6:101 BW luidt: "Wanneer de schade mede een gevolg is van een omstandigheid die aan de benadeelde kan worden toegerekend, wordt de vergoedingsplicht verminderd door de schade over de benadeelde en de vergoedingsplichtige te verdelen in evenredigheid met de mate waarin de aan ieder toe te rekenen omstandigheden tot de schade hebben bijgedragen, met dien verstande dat een andere verdeling plaatsvindt of de vergoedingsplicht geheel vervalt of in stand blijft, indien de billijkheid dit wegens de uiteenlopende ernst van de gemaakte fouten of andere omstandigheden van het geval eist."

4 De rechtspraak De rechtspraak is een belangrijke bron van rechtspraak.

De norm van een redelijk handelend en redelijk bekwaam accountant is niet vastgelegd in wetgeving, maar in de rechtspraak ontwikkeld. In dit hoofdstuk zal bij het verrichten van de rechtspraak een beeld worden geschetst van de invulling van deze norm aan de hand van Diverse Werkzaamheden. Bedacht moet worden dat de uitspraken casuïstisch van aard zijn en veelal afkomstig van lagere rechters, zodat hieruit niet zonder meer algemene regels voor aansprakelijkheid kunnen worden ontleend.

4.1 *Onderzoeksplicht (I)* De onderzoeksplicht is een belangrijke bron van rechtspraak.

Een accountant had de opdracht van A gekregen om boekhoudkundige verwerking van de kasmutaties te verzorgen, op basis daarvan aangiftes inkomstenbelasting (IB) en omzetbelasting (OB) voor te bereiden en de jaarrekeningen samen te stellen. Het verzorgen van de kasadministratie behoorde niet tot de opdracht. Naar aanleiding van een boekenonderzoek legde de fiscus wegens de gebrekkige administratie van A naheffingsaanslagen IB en OB aan A op. A verweet de accountant dat hij controle achterwege had gelaten en A had moeten wijzen op de thans gebleken onjuistheid en onvolledigheid van de gevoerde administratie. De rechtbank overwoog:

“Van een redelijk handelend en redelijk bekwaam accountant (...) mag echter ook bij een beperkte opdracht als in dit geval worden verwacht dat zij enig – zij het niet al te vergaand – onderzoek verricht naar de deugdelijkheid van de aangeleverde gegevens en stukken.”

De rechtbank vervolgt dat van wanprestatie van een accountant sprake kan zijn indien:

“zij de aangeleverde gegevens en stukken zonder meer heeft verwerkt hoewel er voor een normaal zorgvuldig en vakbekwaam accountant aanleiding behoorde te zijn om te vermoeden dat er

1. Rb. Zwolle 8 oktober 2008, ECLI:NL:RBZLY:2008:BH3500.

spraak was van onjuistheden, onvolledigheden en/of onregelmatigheden.”

In het onderhavige geval had A onvoldoende feiten en omstandigheden aangedragen die met zich mee zouden brengen dat de accountant nader onderzoek van de aangeleverde gegevens diende te verrichten. Het enkele feit dat de fiscus de administratie niet betrouwbaar heeft geacht en deze heeft verworpen, was volgens de rechtbank onvoldoende, mede omdat de fiscus A had verweten omzet buiten de administratie te hebben gehouden.

4.2 Onderzoeksplicht (II)¹

Een BV heeft een accountants- en belastingadvieskantoor opdracht verstrekt tot advies en bijstand in verband met een boekenonderzoek door de fiscus en hetgeen daaruit zou voortvloeien. In dat kader heeft het advieskantoor van de BV een notitie ontvangen van een andere belastingadviseur, waarin deze adviseerde over de Nederlandse belastingplicht. De fiscus rondde het onderzoek – na overleg met het advieskantoor – af, waarna zij diverse navorderingsaanslagen oplegde. De BV verwijt het advieskantoor onder meer dat het advieskantoor niet mocht afgaan op de notitie van een andere belastingadviseur, maar direct zelf onderzoek had moeten doen naar de Nederlandse belastingplicht.

Het Hof achtte bij de beantwoording van de vraag of het advieskantoor ter zake heeft gehandeld zoals van een redelijk bekwaam en redelijk handelend vakgenoot mag worden verwacht, de volgende omstandigheden relevant:

Aan het advieskantoor is de opdracht verstrekt tot advies en bijstand in verband met een reeds gestart boekenonderzoek. De BV verstrekke niet de expliciete opdracht gekregen om een onderzoek te doen naar de Nederlandse belastingplicht;

Aan het advieskantoor is geen opdracht verstrekt om onderzoek te doen naar de meest gunstige fiscale positie voor de BV, maar

1. Hof Den Bosch, 1 december 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BK8007.

- slechts om in het kader van het boekenonderzoek haar administratie te ordenen;
- Bij het verstrekken van de opdracht is de notitie van de andere belastingadviseur ter hand gesteld, waarin wordt uitgegaan van de Nederlandse belastingplicht. De tot dan toe door de BV gevolgde praktijk stemde overeen met voornoemde notitie.

Het Hof overwoog vervolgens:

“In het licht van het voorgaande oordeelt het hof dat [het advieskantoor] geen beroepsfout kan worden verweten in het feit dat zij bij aanvang van haar werkzaamheden niet spontaan is gaan onderzoeken of er een andere wijze van belastingplicht dan de tot dan toe door [de BV] op basis van het advies van [de andere belastingadviseur] gevolgde mogelijk zou zijn.”

Dat gold volgens het Hof temeer aangezien niet was gebleken dat a) de uitgangspunten van het eerdere advies niet juist waren of dat deze niet meer zouden gelden, en b) de BV niet zou kunnen worden aangemerkt als Nederlands belastingplichtige.

4.3 Zorgplicht (I)¹

In een door de accountant opgestelde intentieovereenkomst ten aanzien van een bedrijfsovername is opgenomen dat de koper binnen drie maanden een due diligence onderzoek zou laten uitvoeren door diezelfde accountant (zijn huisaccountant). De verkoper komt echter niet door met de daarvoor benodigde jaarrekening 2004 van het over te nemen bedrijf en de koper ziet (bijna een jaar na het tekenen van de intentieovereenkomst) af van de overname. In een daarop volgende arbitrageprocedure tussen verkoper en koper is geoordeeld dat koper de overname gestand moet doen.

Koper dient vervolgens een klacht in tegen zijn accountant, erop neerkomende dat de accountant ten onrechte het due diligence onderzoek niet heeft uitgevoerd. De (toen nog) Raad van Tucht ver-

1. Rb. Rotterdam 18 januari 2012, ECLI:NL:RBROT:2012:BV1975.

klartaar maakt de klacht gegrond. Koper stelt vervolgens een civiele vordering in tegen de accountant, stellende dat hij onzorgvuldig heeft gehandeld bij het opstellen van de intentieovereenkomst en te passief is geweest bij het verkrijgen van de voor het due diligence onderzoek benodigde gegevens. De Rechtbank wijst het eerste deel van de vordering (opstellen intentieovereenkomst) af, maar oordeelt dat de accountant ten aanzien van het due diligence onderzoek zijn zorgplicht heeft geschonden. De accountant had erop moeten toezien dat het due diligence onderzoek tijdig zou plaatsvinden. Bij het niet tijdig of volledig beschikbaar komen van de daarvoor benodigde informatie, bracht zijn zorgplicht mee dat hij had aangestuurd op een oplossing (ingebrekestelling, afbreken onderhandelingen, verlening termijn voor ontvangen jaarstukken). De Rechtbank is streng voor de accountant:¹

“[De accountant] behoorde zich te realiseren dat concrete maatregelen getroffen dienden te worden om de belangen van [koper] veilig te stellen. [De accountant] had die maatregelen in overleg met en ten behoeve van zijn cliënt moeten treffen, dan wel zijn cliënt daarover op niet mis te verstane wijze dienen te adviseren. Indien de cliënt dergelijke maatregelen niettegenstaande het advies van [de accountant] daartoe niet zou hebben willen opvolgen, zou het in de rede hebben gelegen dat [de accountant] dat advies ook schriftelijk zou hebben bevestigd.”

Daarmee staat de schending van de zorgplicht vast. In een opvolgend vonnis oordeelt de Rechtbank dat bij een tijdig uitgevoerd due diligence onderzoek de initiële koopprijs met € 30.000 naar beneden zou zijn bijgesteld. Rekening houdende met de eigen schuld van de koper, geschat op 1/3^e deel, wordt de accountant veroordeeld tot betaling van € 20.000.²

4.4.3.3.3. Zorgplicht (II)³

Een Belgisch uitzendbureau neemt een Nederlandse accountant in de arm voor het verzorgen van de financiële en administratieve

1. R.o. 5.6.

2. Rb. Rotterdam 7 november 2012, ECLI:NL:RBROT:2012:BY3544.

3. Hof Den Bosch 22 april 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1155.

... dienstverlening, de salarisadministratie en fiscale werkzaamheden. Het uitzendbureau verwijt de accountant dat hij niet gewezen heeft op het feit dat het uitzendbureau een vergunning nodig had voor het kunnen verrichten van uitzendwerkzaamheden in België. De accountant verweert zich met de stellingen dat (i) deze specifieke advisering buiten de opdracht viel, (ii) zijn zorgplicht niet ertoe strekte buiten deze opdracht te adviseren en (iii) van het uitzendbureau zelf ook enig onderzoek mocht worden verwacht, zeker nu de accountant jaren daarvoor al had geadviseerd om voor uitzending naar België contact op te nemen met een bepaalde instantie.

Het Hof volgt – net als eerder de Rechtbank – de accountant in zijn verweer. Uit de opdrachtbevestigingen volgt niet dat de accountant over de Belgische vergunningkwestie had moeten adviseren, ook niet nu in een aantal opdrachtbevestigingen is opgenomen dat de functie van de accountant mede bestaat uit het adviseren van de onderneming teneinde toegevoegde waarde te leveren. De accountant had immers geen specifieke expertise omtrent de Belgische vergunningkwestie. Van hem kon ook niet worden verwacht dat hij het uitzendbureau zou doorverwijzen. Door te wijzen op de relevante instantie en bepaalde benodigde meldingen en verklaringen, heeft de accountant adequaat aan zijn zorgplicht voldaan. Dit zou anders kunnen zijn, indien de accountant het uitzendbureau desgevraagd zou hebben voorgehouden dat verder geen vergunningen nodig zouden zijn. Maar dat heeft het uitzendbureau niet aannemelijk kunnen maken.

4.5 *Spontane adviesplicht*¹

Dan aandacht voor een arrest waarin de voor de accountant van belang zijnde vraag aan de orde kwam in hoeverre een spontane adviesplicht aanwezig was voor een adviseur. Een vennootschap verweet een belastingadviseur dat hij in de tax comfort letters, waarin hij vragen van de accountant beantwoordde over belastingverplichtingen met het oog op het opstellen van de jaarrekening, niet had gewaarschuwd voor mogelijke toepasselijkheid van een in te voe-

1. HR 7 april 2006, NJ 2006, 245.

ren wetsbepaling inzake vennootschapsbelasting. Hierdoor zou de vennootschap schade hebben geleden. De eerste factor is de aard en de omvang van de opdracht. Hierbij kan van belang zijn of de periode waarover men spontaan diende te adviseren ziet op dezelfde periode waarover geadviseerd is, aan wie wordt gerapporteerd (aan de opdrachtgever of aan een derde) en of het standaardvragen betreft. De tweede factor is de aard van de relatie tussen de adviseur en de cliënt. Hierbij kunnen de omvang van de betrokkenheid van de adviseur bij de cliënt, de duur van de relatie en de kennis die de adviseur heeft van de situatie van de cliënt relevant zijn. Voor de eerste factor geldt dat de adviseur dient te handelen zoals mag worden verwacht van een redelijk bekwaam en redelijk handelend adviseur die deskundig is op het gebied waarop hij is ingeschakeld.

De Hoge Raad verwees de zaak terug naar het Hof Den Haag, dat – aan de hand van bovengenoemde factoren – oordeelde dat geen sprake was van een spontane adviesplicht. Doorslaggevend daarbij was de ‘uiterst beperkte adviesrelatie’ tussen de adviseur en de cliënt.¹

Ook overigens wordt een spontane adviesplicht niet snel aangenomen. De Rechtbank Den Haag wilde daar ook niet aan, waarbij – indachtig de door de Hoge Raad genoemde factoren – in aanmerking nam dat de adviseur niet betrokken was bij het sluiten van de betreffende overeenkomsten, deze pas onder ogen kreeg toen ze al gesloten waren en hem niet duidelijk was dat zijn cliënt mogelijk een andere bedoeling had.²

4.6 De opdrachtbevestiging

Voorgaande uitspraken zijn twee voorbeelden waaruit het belang van de opdrachtbevestiging blijkt. In de opdrachtbevestiging dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht schriftelijk te worden opgenomen. Hierbij moet worden gedacht aan onder

1. Hof Den Haag 24 april 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BD0510, met name r.o. 5.8.

2. Rb. Den Haag 15 februari 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BV6740, met name r.o. 4.6.

meer de doelstelling en reikwijdte van de controle en de verantwoordelijkheden van de accountant.¹

Ook de jurisprudentie van de Accountantskamer toont het belang van de opdrachtbevestiging aan. Naar het oordeel van de NBA (die ook in dit geval optrad als klager) en de Accountantskamer is een onduidelijk dertekende opdrachtbevestiging van belang om misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, alsmede de aard van de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de opdracht en de wijze van rapportering.²

4.7 Due diligence onderzoek

Het verrichten van een due diligence onderzoek kwalificeert als een resultaatsverbintenis. Een accountant dient aan de hand van de hem ter beschikking gestelde informatie een beeld te schetsen van de financiële situatie van de desbetreffende vennootschap, veelal aan de hand van door de opdrachtgever gestelde vragen. Het belang van de omvang van de opdracht blijkt onder meer uit een arrest van het Hof Amsterdam, waarin de cliënt de accountant verweet dat in het door de accountant uitgebrachte due diligence rapport de waarde van de voorraad standbouw materiaal verkeerd was opgenomen.³ De accountant verweerde zich met de stelling dat aan hem slechts een beperkt due diligence onderzoek was opgedragen, waartoe de waardering van de voorraad standbouw materiaal niet behoorde. Hierbij wees hij onder meer op de omschrijving van de opdracht in het due diligence rapport, waarin onder meer stond dat de voorraad niet door de accountant was geïnventariseerd. Het Hof oordeelde dat inderdaad sprake was van een beperkte due diligence opdracht en dat van de accountant niet gevergd kon worden dat hij uit eigen beweging een verdergaand onderzoek naar de waarde van de voorraad standbouw materiaal zou doen. Ook behoefde de accountant

1. NV COS 210.10.

2. Accountantskamer 4 februari 2015, 14/2319 Wtra AK. In dit geval ging het onder andere om het ontbreken van opdrachtbevestigingen bij samenstellingsopdrachten, zodat in strijd was gehandeld met NV COS 4410.7 en 8 (Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden).

3. Hof Amsterdam 10 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BL8340.

gelet op de beperkte omvang van de opdracht niet expliciet in zijn rapport aan te geven dat hij geen zekerheid kon verschaffen omtrent de waarde van de voorraden.

In dit kader kan ook weer gewezen worden op het eerder besproken vonnis van de Rechtbank Rotterdam, waarbij de accountant ten onrechte een op basis van een intentieovereenkomst geëigend due diligence onderzoek niet uitvoerde, althans niet actief genoeg optrad toen bleek dat er onvoldoende relevante informatie voorhanden was.¹

In de literatuur wordt gesteld dat ook bij een due diligence opdracht een spontane adviesplicht of waarschuwingsplicht kan rusten bij de accountant over onderwerpen die relevant zijn voor de opdrachtgever, maar waarover de opdrachtgever geen specifieke vragen heeft gesteld. Bij de beantwoording van de vraag of hiervan sprake is, kan onder meer gekeken worden naar het hiervoor besproken arrest van de Hoge Raad inzake de aanwezigheid van een spontane adviesplicht bij een adviseur.²

4.8 Optreden als arbiter of bindend adviseur

Op het optreden als arbiter of bindend adviseur door een accountant zijn geen specifieke beroepsregels van toepassing.³ Wel blijven de bepalingen uit de VGBA en de NV COS van toepassing.⁴ De norm voor aansprakelijkheid van een arbiter of bindend adviseur verandert niet indien een accountant in deze hoedanigheid optreedt. Aangezien een accountant met enige regelmaat als zodanig optreedt, wordt hier op de desbetreffende norm ingegaan.

Ten aanzien van de aansprakelijkheid van arbiters overwoog de Hoge Raad dat – net als bij overheidsrechtspraak – slechts in uit-

1. Rb. Rotterdam 18 januari 2012, ECLI:NL:RBROT:2012:BV1975.

2. HR 7 april 2006, NJ 2006, 245.

3. De algemene beginselen uit de VGBA gelden evenwel voor iedere accountant.

4. Daarnaast dient men erop bedacht te zijn dat onder omstandigheden ook voor arbiters of bindend adviseurs bepaalde praktijkhandreikingen van de NBA van toepassing kunnen zijn. Hierbij valt te denken aan Praktijkhandreiking 1111 (overige opdrachten), 1112 (persoonsgerichte onderzoeken) en 1127 (opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen).

in uitzonderlijke gevallen een arbitrale uitspraak tot aansprakelijkheid van de arbiter(s) kan leiden. Een voorwaarde is dat de beslissing van de arbiter in een gerechtelijke procedure wordt vernietigd.¹

Daarnaast dient een arbiter met betrekking tot de vernietigde beslissing opzettelijk of bewust roekeloos te hebben gehandeld of met kennelijke grove miskenning van hetgeen een behoorlijke taakvervulling meebrengt.²

Bij het aannemen van aansprakelijkheid van bindend adviseurs dient eveneens terughoudendheid te worden betracht, maar de maatstaf is niet zo strikt als die voor arbiters. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een bindend adviseur aansprakelijk is voor de gemaakte fouten wanneer het in de verhouding tussen bindend adviseur en partijen in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn aan die fouten geen nadelige gevolgen voor de bindend adviseur te verbinden. Een minder strikte maatstaf zou volgens de Hoge Raad tot het onwenselijke gevolg kunnen leiden dat (i) bindend adviseurs niet in vrijheid en onbevangenheid kunnen oordelen en (ii) een partij de nadelige gevolgen van een onjuist bindend advies gemakkelijker op de bindend adviseurs zou kunnen afwentelen dan dat zij het bindend advies via het wettelijke regime vernietigt.³

5. Literatuur

5.1. Boeken

- T.F.E. Tjong Tjin Tai, *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 7. Bijzondere overeenkomsten. Deel IV*. Opdracht incl. de geneeskundige behandelingsovereenkomst en de reisovereenkomst*, Deventer: Wolters Kluwer 2014;

1. Een arbitraal vonnis kan slechts op inhoudelijke gronden worden vernietigd indien het vonnis niet met redenen is omkleed of indien het vonnis of de wijze waarop deze tot stand is gekomen in strijd is met de openbare orde of de goede zeden. Hiervan is slechts in uitzonderlijke gevallen sprake.

2. HR 4 december 2009, *NJ* 2011, 131, m.nt. JBMV. Dit criterium geldt nog altijd, zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 4 november 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:4563.

3. HR 15 juni 2012, *NJ* 2015, 155, m.nt. JBMV.

- A.S. Hartkamp en C. Sieburgh, *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 4. Verbintenissenrecht. Deel III. Verbintenissen uit de wet*, Deventer: Wolters Kluwer 2015;
- E.A.L. van Emden en M. de Haan, *Beroepsaansprakelijkheid: serie Recht en Praktijk, contracten- en aansprakelijkheidsrecht, deel CA 11*, Deventer: Wolters Kluwer 2014.