

Het accountantsdossier: inzage en geheimhouding

Tvl 2016/16

In een artikel van Zetteler en Pheijffer in het vorige nummer zijn zij ingegaan op enige aspecten van het tuchtrecht voor accountants. In onderhavige bijdrage gaan zij in op de mogelijkheden – onder meer voor curatoren – om inzage te verkrijgen in het accountantsdossier. Die kan onder omstandigheden worden verkregen op basis van de overeenkomst van opdracht ex artikel 7:400 BW en artikel 843a Rv. Door inzage te verkrijgen in het controledossier van de accountant kan (beter) worden beoordeeld of deze diens controlewerkzaamheden al dan niet naar behoren heeft verricht. Een beroep van de accountant op diens geheimhoudingsplicht faalt in diverse zaken.

1. Inleiding

In het artikel 'Enige aspecten van het accountantstuchtrecht'² is aandacht besteed aan (onder meer) de wijze waarop een accountant zijn werkzaamheden uit hoofde van een controleopdracht dient te verrichten. Er is daarbij ingegaan op een aantal specifieke bepalingen die de accountant bij zijn controlewerkzaamheden dient na te leven. Voorts is toegelicht dat, indien blijkt dat er redenen zijn om aan te nemen dat de accountant zijn controlewerkzaamheden niet naar behoren heeft verricht, de mogelijkheid bestaat een klachtprocedure bij de Accountantskamer te Zwolle – gevolgd door een eventueel hoger beroep bij het CBb – aanhangig te maken. In een dergelijke tuchtrechtelijke procedure staat – in tegenstelling tot wat vaak wordt gedacht – niet de vraag centraal of een door een accountant goedgekeurde jaarrekening conform artikel 2:362 BW een getrouw beeld geeft omtrent het vermogen en het resultaat, maar de vraag of een accountant zijn werkzaamheden in het kader van de aan hem verstrekte opdracht naar behoren heeft uitgevoerd.

Teneinde te kunnen vaststellen of daarvan sprake is – en om dus inzage te verkrijgen in de wijze waarop en de diepgang waarmee de controlewerkzaamheden zijn verricht – kan de desbetreffende accountant worden verzocht om ten aanzien van diens controlewerkzaamheden aan de hand van zijn

controledossier inzicht te verstrekken.³ Het controledossier van de accountant dient immers conform de voor hem geldende regelgeving⁴ een zodanige vastlegging van de verjaarde controledocumentatie te bevatten die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder bij de controle betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in:

- a. de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- b. de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede de verkregen controle-informatie;
- c. significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies; en
- d. significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.

In geval van faillissement kan het voor de curator zinvol zijn inzage in het controledossier van de accountant te verkrijgen. Daardoor kan deze zich een goed beeld vormen van zowel de wijze waarop de accountant zijn werkzaamheden heeft verricht, alsmede van de financiële verslaggeving binnen de failliete onderneming.

Hierna zal worden ingegaan op de juridische mogelijkheden die er zijn om inzage in controledossiers van de accountant af te dwingen. Daarbij komt eerst de kwalificatie van de overeenkomst tussen de accountant en zijn (controle)cliënt aan de orde (paragraaf 2) en daarna de exhibitieplicht van artikel 843a Rv (paragraaf 3). Voorts komt de vraag aan de orde of de accountant, en zo ja: in welke gevallen, zich kan beroepen op de voor hem geldende geheimhouding (paragraaf 4). Afgesloten wordt met een korte conclusie (paragraaf 5).

2. De overeenkomst van opdracht

De overeenkomst tussen een accountant en zijn cliënt op grond waarvan de accountant zijn controlewerkzaamheden verricht⁵, kwalificeert als een overeenkomst van opdracht waarop afdeling 1 van titel 7 van boek 7 van het Burgerlijke Wetboek (art. 7:400 BW en verder BW) van toepassing is.

1 Gelieve dit artikel aan te halen als: E.L. Zetteler en M. Pheijffer, 'Het accountantsdossier: inzage en geheimhouding', Tvl 2016/16. Mr. E.L. Zetteler is advocaat bij Wijn & Stael Advocaten te Utrecht. Prof. dr. mr. Marcel Pheijffer RA is Hoogleraar Accountancy en Forensische Accountancy aan respectievelijk Nyenrode Business Universiteit en Universiteit Leiden.

2 E.L. Zetteler en M. Pheijffer, 'Enige aspecten van het accountantstuchtrecht', Tvl 2016/12.

3 In haar reactie op de consultatie 'Wet aanvullende maatregelen accountantsorganisaties' (10 augustus 2015) heeft de Vereniging van Effectenbezitters bepleit dat de accountant bij een plotseling faillissement of andere misstanden duidelijk moet maken wat hij heeft gedaan tijdens zijn controle. Dat zou kunnen via een – nieuw in te richten – procedure bij de Accountantskamer, die dan zelf de mogelijkheid zou moeten krijgen om accountantsdossiers door deskundigen te laten onderzoeken.

4 NV COS 230 inzake 'Controledocumentatie', paragraaf 8.

5 In dit artikel wordt als uitgangspunt genomen dat het gaat om controlewerkzaamheden van de accountant en dat het geen samenstellings- of beoordelingswerkzaamheden betreft. Dat neemt niet weg dat de mogelijkheden om inzage te verkrijgen in het controledossier van de accountant in beginsel ook gelden voor de mogelijkheden inzage te verkrijgen in het samenstellings- c.q. beoordelingsdossier.

Zodoende dient de accountant – gelet op artikel 7:403 lid 2 BW – een verantwoordingsplicht *jegens zijn controlecliënt* in acht te nemen. Artikel 7:403 lid 2 BW bepaalt immers dat de opdrachtnemer verantwoording dient af te leggen aan zijn opdrachtgever over de wijze waarop hij zich van zijn opdracht heeft gekweten. Hierna wordt eerst nader ingegaan op de achtergrond, strekking en omvang van die verantwoordingsplicht, waarna de vraag aan de orde komt of en in hoeverre de curator van de controlecliënt een beroep op artikel 7:403 lid 2 BW toekomt.

Achtergrond, strekking en omvang van de verantwoordingsplicht

De verantwoordingsplicht strekt ertoe de opdrachtgever de mogelijkheid te bieden om de door de opdrachtnemer uitgevoerde werkzaamheden te controleren en omvat zodoende mede de plicht tot het verschaffen van informatie over de uit de opdracht voortvloeiende en verrichte werkzaamheden, zo nodig gestaafd door bewijsstukken.⁶ In het algemeen zal de opdrachtnemer dus – al dan niet gestaafd met bewijsstukken – moeten rapporteren wat hij heeft gedaan en moeten verklaren waarom hij op de gerapporteerde wijze te werk is gegaan.⁷ Hoever de opdrachtnemer daarin moet gaan hangt af van de opdracht: het gaat erom wat de aard van de opdracht gelet op de omstandigheden van het geval in redelijkheid meebrengt.⁸ Daarbij zijn relevant de verhouding tussen partijen, hun deskundigheid alsmede de op de opdrachtnemer toepasselijke gedrags- en beroepsregels.⁹

Omvang van de verantwoordingsplicht voor de controlerend accountant: voorzieningenrechter te Amsterdam inzake Weyl

Over de reikwijdte van de verantwoordingsplicht van een accountant jegens zijn controlecliënt liet de voorzieningenrechter te Amsterdam zich uit naar aanleiding van een door curatoren van het gefailleerd vleesverwerkend bedrijf Weyl ingestelde vordering jegens KPMG. Curatoren hadden reeds een vonnis van de rechtbank te Almelo in handen waarin bewezen werd geacht dat de bestuurders van het gefailleerde bedrijf zich schuldig hadden gemaakt aan grootschalige

boekhoudfraude.¹⁰ Van dit feit kon de voorzieningenrechter dan ook voorshands uitgaan. Gelet op de omvang van de boekhoudfraude – aangaande 70 % van het balanstotaal – werd door curatoren vermoed dat KPMG in haar controlerende taak tekortgeschoten was en derhalve aansprakelijk was jegens de boedel voor de schade die daaruit was ontstaan.¹¹

Curatoren vorderden afschrift van het gehele controledossier om te kunnen onderzoeken op welk moment aansprakelijkheid van KPMG was ontstaan, welke specifieke normen door KPMG waren geschonden en welke schade ten gevolge daarvan was ontstaan. Aan hun vordering tot afgifte van het volledige accountantsdossier hadden curatoren (naast artikel 843a Rv) ten grondslag gelegd dat KPMG verantwoording diende af te leggen over de wijze waarop zij haar opdracht had uitgevoerd als bedoeld in artikel 7:403 lid 2 BW.

KPMG stelde zich op het standpunt dat zij – behoudens haar interne stukken – alle documenten waarop de door haar uitgevoerde controle betrekking had, reeds aan de curatoren ter beschikking had gesteld. Curatoren konden – aldus KPMG – op basis van die informatie, gecombineerd met de rapporten van een andere accountant (die op verzoek van curatoren waren opgesteld) en van de FIOD (die zelf ook een onderzoek had verricht naar aanleiding van de fraude) voldoende inzicht verwerven in het verloop van de accountantscontrole. Uit artikel 7:403 lid 2 BW kan volgens KPMG vervolgens niet worden afgeleid dat zij het volledige accountantsdossier zou moeten afgeven. Haar verplichting tot het afleggen van rekening en verantwoording in de zin zoals bedoeld in artikel 7:403 BW strekt – aldus KPMG – niet verder dan het verstrekken van de stukken die ten grondslag lagen aan de controle, voor zover dit geen interne stukken zijn. Het geschil spitste zich uiteindelijk dus vooral toe op de vraag of KPMG gehouden was afschrift van *interne stukken* aan curatoren te verstrekken.¹²

Volgens de voorzieningenrechter biedt artikel 7:403 lid 2 BW niet zonder meer een grondslag voor afgifte van het gehele controledossier. De verplichting om verantwoording af te leggen houdt in dat KPMG inzicht zal moeten geven in de wijze waarop zij de accountantscontrole heeft verricht, maar hieruit vloeit inderdaad niet rechtstreeks voort dat zij het *volledige* accountantsdossier (inclusief interne stukken) aan curatoren dient af te geven. Op die grond wijst de voor-

6 Asser/Tjong Tjin Tai 7-IV 2014/112; HR 26 april 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC2055, NJ 1996/490, r.o. 3.8; Rb. Utrecht 5 juni 2009, ECLI:NL:RBUTR:2009:BI6346, JOR 2009/260, r.o. 4.3–4.5. Vgl. ook B. Wessels, 'Algemene bepalingen inzake de overeenkomst van opdracht', in: C.C. van Dam e.a., *Opdracht en dienstverlening*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 21.

7 Vgl. C.J. van Zeven e.a., *Compendium Bijzondere overeenkomsten*, Deventer: Kluwer 1998, p. 337; B. Wessels, 'De verbintenis tot zorgvuldig vermogensrechtelijk beheer', *VrA* 2005, 3, p. 59; B. Wessels, 'Algemene bepalingen inzake de overeenkomst van opdracht', in: C.C. van Dam e.a., *Opdracht en dienstverlening*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 21.

8 Asser/Tjong Tjin Tai 7-IV 2014/112; C.J. van Zeven e.a., *Compendium Bijzondere overeenkomsten*, Deventer: Kluwer 1998, p. 337; B. Wessels, 'Algemene bepalingen inzake de overeenkomst van opdracht', in: C.C. van Dam e.a., *Opdracht en dienstverlening*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 21; W.C.L. van der Grinten, *Lastgeving* (Mon. BW nr. B81), Deventer: Kluwer 1993, p. 17.

9 B. Wessels, 'De verbintenis tot zorgvuldig vermogensrechtelijk beheer', *VrA* 2005, 3, p. 59.

10 Rb. Almelo 8 februari 2012, ECLI:NL:RBALM:2012:BV3132, *RI* 2012/52. De feiten waren – kort samengevat – als volgt: nadat de accountant goedkeurende accountantsverklaringen had afgegeven bij de jaarrekeningen 2008 en 2009 van Weyl Holding B.V. (de verklaring bij die laatste jaarrekening dateerde van 25 maart 2010), werd één van de belangrijkste dochtermaatschappijen van Weyl Holding B.V. failliet verklaard. Uit onderzoek was gebleken dat er onder meer sprake was van het gebruik van valse facturen en van het te laag verantwoorden van de crediteurenpositie. De rechtbank oordeelde dat er sprake was van een kennelijk onbehoorlijke taakvervulling door (onder meer) een bestuurder, bestaande uit het plegen van valsheid in geschrifte en het vervalsen van de boekhouding. De bestuurder is veroordeeld tot een onvoorwaardelijke gevangenisstraf.

11 Zie Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, *NJ* 2014/464.

12 Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, *NJ* 2014/464, r.o. 5.5 en 5.16.

zieningenrechter de vordering van curatoren – voor zover artikel 7:403 lid 2 BW daaraan ten grondslag ligt – dus af.¹³

De voorzieningenrechter overweegt – ten overvloede – wat op grond van artikel 7:403 lid 2 BW dan wel zonder meer van de controlerend accountant mag worden verwacht. Ten eerste overweegt hij dat de accountant inzicht moet geven in de inhoud van het controledossier en dat hij alle redelijke vragen over zijn werkzaamheden dient te beantwoorden. De verplichting tot het geven van inzicht in de inhoud van het controledossier kan meebrengen dat de accountant afschrift van (interne) stukken aan haar controlecliënt dient te verstrekken.¹⁴ Daarbij mag in het algemeen van de accountant worden verwacht dat deze duidelijk maakt hoe de controle is aangepakt, welke stukken zijn opgevraagd, welke instructies zijn gegeven en welke vragen zijn gesteld. Omdat er in dit geval voorshands vanuit moest worden gegaan dat er sprake was geweest van grootschalige boekhoudfraude mogen curatoren verwachten, aldus de voorzieningenrechter, dat KPMG gedetailleerd uiteenzet op grond van welke stukken zij haar oordeel dat er geen noodzaak was een goedkeurende verklaring te onthouden heeft gebaseerd, welke controles zij heeft verricht en wat daarvan de uitkomst was.¹⁵

Omvang van de verantwoordingsplicht voor de controlerend accountant: conclusie

Wat ex artikel 7:403 lid 2 BW in een concreet geval precies van een controlerend accountant mag worden verwacht is dus in ieder geval afhankelijk van de mate waarin het aannemelijk is dat de accountant in zijn controlerende taak tekort is geschoten. Hoe meer vraagtekens – mede gelet op de kwaliteit van de gecontroleerde jaarrekening – in redelijkheid bij de door de accountant verrichte controlewerkzaamheden kunnen worden gezet, hoe gedetailleerder verantwoording dient te worden afgelegd. De omvang van de verantwoordingsplicht van de accountant is derhalve vergelijkbaar met een verzwaarde stelplicht.¹⁶ Immers, de accountant beschikt over alle relevante gegevens (in zijn controledossier) teneinde de opdrachtgever in staat te stellen zich een beeld te vormen van de wijze waarop de accountant zich van zijn taak heeft gekweten. Na ontvangst van die informatie kan de opdrachtgever vaststellen of de accountant al dan niet zijn controlewerkzaamheden adequaat heeft verricht en – indien dit niet het geval is – aan de hand van de verkregen stukken aan de voor de opdrachtgever geldende bewijslast voldoen.

Zoals hiervoor verwoord, mag van de controlerend accountant hoe dan ook – gelet op artikel 7:403 lid 2 BW – worden gevergd dat deze duidelijk maakt hoe de controle is aange-

pakt, welke stukken daarbij zijn opgevraagd, welke instructies zijn gegeven en welke vragen zijn gesteld. Hoewel artikel 7:403 lid 2 BW niet zonder meer meebrengt dat inzage in het gehele controledossier moet worden gegeven, biedt het dus wel mogelijkheden om – bijvoorbeeld vooruitlopend op een tuchtklacht of een civielrechtelijke claim – relevante informatie te vergaren. Daarbij merken wij op dat een initiële algemene verantwoording van de accountant in redelijkheid nieuwe vragen kan oproepen met betrekking tot de verrichte controlewerkzaamheden, die aansluitend een verdere verantwoordingsplicht en/of verzwaarde stelplicht op de accountant kunnen vestigen.

3. De exhibitieplicht ex artikel 843a Rv

Op grond van artikel 843a lid 1 Rv kan hij die daarbij een rechtmatig belang heeft (in beginsel) inzage, afschrift of uittreksel vorderen van bepaalde bescheiden aangaande een rechtsbetrekking waarin hij of zijn rechtsvoorgangers partij zijn, namelijk van degene die deze bescheiden te zijner beschikking of onder zijn berusting heeft. De Hoge Raad maakte duidelijk dat een vordering ex artikel 843a Rv met verschillende oogmerken mag worden ingesteld, zoals het oogmerk op het verkrijgen van informatie in verband met (voorgenomen) onderhandelingen of het voeren van bewijsoverlevering in een lopende of mogelijke procedure.¹⁷ Artikel 843a Rv biedt de curator derhalve – naast artikel 7:403 lid 2 BW – een zelfstandige grondslag om inzage in het controledossier te verkrijgen vooruitlopend op of tijdens een (bijvoorbeeld tuchtrechtelijke) procedure. Op de mogelijkheden om op grond van artikel 843a Rv inzage in de controledossiers van de accountant te verkrijgen en de eisen die aan een beroep op dit artikel worden gesteld, wordt hierna nader ingegaan.

Rechtmatig belang bij bepaalde bescheiden aangaande een rechtsbetrekking waarbij de eiser partij is: een aantal algemene uitgangspunten

Het eerste vereiste van rechtmatig belang en het tweede vereiste van bepaalde, gespecificeerde bescheiden die artikel 843a lid 1 Rv noemt, moeten in samenhang met elkaar worden gelezen. Volgens de parlementaire geschiedenis moet met deze vereisten worden voorkomen dat de exhibitieplicht voor zogeheten 'fishing expeditions' wordt misbruikt.¹⁸ Dat betekent dat de eiser voldoende concreet moet kunnen aangeven waarom de gevorderde inzage in bescheiden voor hem van belang is. Met andere woorden: het gaat erom dat in het licht van het oogmerk van de gevorderde inzage inzichtelijk is om welke bescheiden het gaat en om welke reden zij van belang zijn en dat de plicht om inzage te

13 Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, NJ 2014/464, r.o. 5.6 en 5.8.

14 Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, NJ 2014/464, r.o. 5.6.

15 Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, NJ 2014/464, r.o. 5.7.

16 Zoals onder meer bepaald in HR 20 november 1987, ECLI:NL:HR:1987:AD0058, NJ 1988/500 (Timmer/Deutman).

17 Zie HR 13 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW3263, NJ 2013/287 (m.nt. H.B. Krans), r.o. 3.7.

18 Zie A.I.M. van Mierlo, *Parlementaire Geschiedenis. Herziening van het burgerlijk procesrecht voor burgerlijke zaken, in het bijzonder de wijze van procederen in eerste aanleg*, Deventer: Kluwer 2002, p. 553: "Voorwaarde voor de mogelijkheid van een vordering op grond van artikel 843a is dat daarvoor een "rechtmatig belang" komt vast te staan, alsmede dat het gaat om "bepaalde" bescheiden. Door deze beperkingen kunnen zogenaamde fishing expeditions voorkomen worden."

geven niet verder strekt dan redelijkerwijs noodzakelijk is.¹⁹ Niet vereist is dat de bescheiden waarvan inzage of afschrift wordt gevorderd individueel met name worden genoemd. Voldoende is dat het onderwerp waarop de bescheiden betrekking hebben nauwkeurig is afgebakend, zodat de betreffende bescheiden voldoende concreet zijn aangewezen. Met die motivering oordeelde de Hoge Raad dat gevorderde afgifte van bescheiden omschreven als “*alle correspondentie tussen B. en de AFM naar aanleiding van het ‘dossier D’*” voldoende bepaald was in de zin van artikel 843a lid 1 Rv.²⁰ Hoe nauwkeurig het onderwerp moet worden afgebakend opdat de bescheiden voldoende concreet omschreven (voldoende bepaald) zijn, zal (mede) afhangen van de aard van de rechtsbetrekking waarop de betreffende bescheiden betrekking hebben.²¹

Dat brengt ons op het derde vereiste van artikel 843a lid 1 Rv, het rechtsbetrekkingsvereiste. Recentelijk bevestigde de Hoge Raad dat de rechtsbetrekking ook een verbintenis uit de wet, zoals onrechtmatige daad, mag zijn en dat degene van wie inzage of afschrift wordt gevorderd daarbij geen partij hoeft te zijn.²² De Hoge Raad gaf geen uitsluitend over de vraag of het moet gaan om een in rechte vaststaande rechtsbetrekking. Over het algemeen wordt echter aangenomen dat dit niet vereist is: voldoende is dat inzage of afgifte nodig is ter bepaling van de feiten op grond waarvan de gestelde rechtsbetrekking c.q. vordering kan worden vastgesteld.²³

Een vordering tot inzage in of afschrift van het controledossier zal gelet op het bovenstaande niet snel afstuiten op het rechtsbetrekkingsvereiste of op het vereiste dat de bescheiden voldoende bepaald moeten zijn. De curator zal immers inzage in het controledossier moeten verkrijgen om vast te kunnen stellen of de accountant zich onvoldoende van zijn controlerende taak gekwetend heeft en of hij om die reden namens de gefailleerde vennootschap dan wel namens de gezamenlijke schuldeisers²⁴ een vordering uit hoofde van onrechtmatige daad jegens de controlerend accountant geldend kan maken.²⁵ Gelet op de aard van die rechtsbetrek-

king – namelijk het feit dat de curator de inhoud van het controledossier niet kan kennen en het feit dat het controledossier juist bedoeld is om de werkzaamheden van de accountant achteraf te kunnen controleren – zal een vordering tot inzage in “het controledossier” als voldoende bepaald kwalificeren.²⁶ De vraag of en wanneer in een dergelijk geval van een rechtmatig belang tot inzage sprake zal zijn, zal afhangen van de mate waarin de gestelde vordering uit hoofde van onrechtmatige daad op voorhand aannemelijk is, waarover hierna meer. Ook de vraag of en in hoeverre “interne stukken” onderdeel uitmaken van het controledossier en (daarmee) als voldoende bepaalde bescheiden kwalificeren, is een punt van discussie waarop hierna verder zal worden ingegaan.

Rechtspraak met betrekking tot controledossiers

In de hiervoor besproken uitspraak van de curatoren van Weyl werd een afschrift gevorderd van het volledige controledossier op grond van artikel 7:403 BW en op grond van artikel 843a Rv. De voorzieningenrechter oordeelt dat de vordering op grond van artikel 843a Rv niet kan slagen indien reeds voldoende zeker is dat noch een vordering op grond van de overeenkomst van opdracht noch een vordering uit hoofde van onrechtmatige daad toewijsbaar kan zijn, aangezien er in dat geval geen sprake kan zijn van een rechtmatig belang bij afgifte. Een vordering uit hoofde van wanprestatie – dus een vordering uit overeenkomst – is niet bij voorbaat uitgesloten, aldus de voorzieningenrechter. Ten aanzien van de vordering uit onrechtmatige daad overweegt de voorzieningenrechter dat er bij tekortschietend toezicht ook sprake kan zijn van onrechtmatig handelen jegens de gezamenlijke schuldeisers zonder dat KPMG zelf de boedel heeft benadeeld. Bij voorbaat is dus niet uit te sluiten dat de curatoren als vertegenwoordigers van de gezamenlijke schuldeisers een vordering jegens KPMG geldend kunnen maken op grond van de overeenkomst van opdracht en/of een vordering uit hoofde van onrechtmatige daad.²⁷ De voorzieningenrechter concludeert dan ook dat niet bij voorbaat kan worden uitgesloten dat een dergelijke vordering toewijsbaar zal zijn, zodat in beginsel aan het in artikel 843a Rv gestelde vereiste dat sprake moet zijn van rechtmatig belang, is voldaan.

De discussie spitst zich in casu vervolgens toe op de vraag of curatoren ook een rechtmatig belang hebben bij de afgifte van de interne stukken die deel uitmaken van het accountantsdossier. KPMG had immers aangevoerd dat curatoren geen rechtmatig belang zouden hebben bij inzage in de

19 Zie J.R. Sijmonsma, *Het inzageplicht*, Deventer: Kluwer 2010, p. 142 en p. 162 en J.R. Sijmonsma, ‘Enkele aspecten van de inzageplicht van art. 843a Rv’, *Praktisch procederen*, 2005/5, p. 149.

20 Zie HR 26 oktober 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW9244, NJ 2013/220 (m.nt. Verhulp), JOR 2013/30 (m.nt. Janssen), JBPr 2013/6 (m.nt. Ekelmans), r.o. 3.8.2 (X/Theodoor Gilissen). Anders: HR 18 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BS1706, RvdW 2011/1422, r.o. 3.5.4 (ISG c.s./Cornefruit c.s.).

21 Zie Ekelmans, in: *GS Burgerlijke rechtsvordering*, art. 843a Rv, aant. 4.3.

22 HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1834, JAAN 2015/210 (m.nt. Prent) (wellicht beter: NJ 2016/50 (m.nt. Borgers en Asser), r.o. 3.6.4 en 3.6.5.

23 Zie S. Brenninkmeijer, ‘De exhibitieplicht naar huidig en toekomstig recht’, *BER* 2014/2, p. 21 en de aldaar opgenomen verwijzingen naar lagere rechtspraak. Vgl. ook Ekelmans, in: *GS Burgerlijke rechtsvordering*, art. 843a Rv, aant. 3.4.

24 Wij wijzen in dit verband op HR 13 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AW2080, JOR 2006/296, r.o. 5.4.1, waaruit volgt dat de belangen die met een goede uitoefening van de taak van de externe controlerende accountant zijn gemeend, niet beperkt zijn tot die van de rechtspersoon om wiens jaarrekening het gaat.

25 Zie Rb. Amsterdam 16 december 2010, ECLI:NL:RBAMS:2010:BP3071, JOR 2011/105, r.o. 4.8; Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta), r.o. 3.9.

26 Vgl. Rb. Amsterdam 16 december 2010, ECLI:NL:RBAMS:2010:BP3071, JOR 2011/105, r.o. 4.7, Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, NJ 2014/464, r.o. 5.18 en r.o. 5.26, Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta), r.o. 3.9.

27 Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, NJ 2014/464, r.o. 5.14. De voorzieningenrechter overwoog voorts in r.o. 5.13 dat ten aanzien van het beroep van KPMG op het in de van toepassing zijnde algemene voorwaarden opgenomen vervalbeding het zeer wel denkbaar was dat een dergelijk beroep naar de maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou worden geacht. Een vordering wegens wanprestatie was daarom niet bij voorbaat uitgesloten.

van het accountantsdossier deel uitmakende interne stukken omdat hetgeen al verstrekt was reeds voldoende was voor curatoren om hun voorgenomen onderzoek uit te voeren. Bovendien zouden de interne stukken zonder uitvoerige toelichting niet te begrijpen zijn, bestond er gegronde vrees dat de afgifte aan de curatoren tot schending van haar geheimhoudingsplicht zou leiden, zouden de interne stukken ook vertrouwelijke informatie over (de werkwijze van) KPMG bevatten en zou het risico bestaan dat curatoren deze informatie openbaar zouden maken. Op de laatste twee aspecten (geheimhouding/vertrouwelijkheid) wordt in de volgende paragraaf nader ingegaan. Curatoren stellen daarentegen dat zij voor het instellen van een deugdelijk onderzoek ook dienen te beschikken over de interne stukken van KPMG die deel uitmaken van het controledossier.

Gelet op de functie van het accountantsdossier – onder meer om achteraf verantwoording te kunnen afleggen over de door de accountant verrichte werkzaamheden – en de taak van de curator – namelijk onder meer om (ten behoeve van de gezamenlijke schuldeisers) te onderzoeken of de accountant al dan niet in het toezicht is tekortgeschoten, en zo ja: de accountant voor de geleden schade aansprakelijk te stellen – komt de voorzieningenrechter uiteindelijk tot de conclusie dat KPMG ook interne stukken die onderdeel uitmaken van het controledossier aan curatoren dient te verstrekken. Daarbij tekent de voorzieningenrechter aan: *“Dit betekent dat ook interne stukken die nog niet ter beschikking zijn gesteld aan de curatoren in afschrift verstrekt moeten worden, waar nodig met een toelichting. Dat kan slechts anders zijn voor zover zich in het accountantsdossier interne stukken bevinden die geen inzicht geven in de wijze waarop de accountant [sic] hun werkzaamheden hebben verricht. In dat geval zal KPMG een beschrijving van het stuk moeten geven en moeten toelichten waarom dat stuk niet kan bijdragen aan het door de curatoren te vormen oordeel over de al dan niet juiste vervulling van haar taak. Immers alleen in dat geval zal een rechtmatig belang bij afgifte van een afschrift ontbreken. De curatoren kunnen, indien de opgegeven reden [sic] hen ongenoegzaam voorkomen, insnog gemotiveerd (eventueel in een nieuwe procedure) afgifte van ook die stukken vorderen.”*²⁸

Tot een vergelijkbaar oordeel kwam het Hof Amsterdam in de uitspraak die verband hield met de door Madoff gepleegde fraude.²⁹ Eisers Colima c.s. belegden in fondsen die op hun beurt weer direct of indirect gelden lieten beleggen door Madoff. De jaarrekeningen van deze fondsen werden gecontroleerd door PwC die bij de jaarrekeningen over de jaren 2000 tot en met 2005 telkens een (ongeclausuleerde) goedkeurende controleverklaring had afgegeven. Colima c.s. hadden reeds een klacht bij de Accountantskamer ingediend; deze klacht is door de Accountantskamer ongegrond verklaard.³⁰

Op grond van artikel 843a Rv hebben Colima c.s. in het incident gevorderd PwC te veroordelen een afschrift te verstrekken van de complete controledossiers, inclusief interne stukken, met betrekking tot diverse jaarrekeningen van diverse entiteiten. Colima c.s. verwijten PwC onder meer dat zij heeft verzuimd de controle uit te voeren vanuit een professioneel kritische instelling, onvoldoende inzicht heeft verkregen in de bedrijfsactiviteiten van de diverse fondsen, hun huishouding, administratieve organisatie en interne beheersing. Voorts dat zij bij de planning en de uitvoering van haar controlewerkzaamheden en rapportages, onvoldoende rekening heeft gehouden met de kenbare frauderisicofactoren ten aanzien van de fondsen.³¹ Als gevolg daarvan heeft PwC ten onrechte goedkeurende verklaringen bij de jaarrekeningen van de fondsen verstrekt die – als gevolg van de fraude – niet in overeenstemming waren met het werkelijke vermogen en resultaat van de fondsen.

De vorderingen van Colima c.s. waren in eerste instantie door de rechtbank afgewezen.³² De rechtbank overwoog dat Colima c.s. onvoldoende zouden hebben toegelicht waarom de rechtbank, in afwijking van het oordeel van de accountant tot het oordeel zou moeten komen dat PwC meer en aanvullende controlemaatregelen had moeten treffen. In rechtsoverweging 3.4 wordt het oordeel van de rechtbank door het hof als volgt samengevat: *‘Aldus hebben zij onvoldoende argumenten verschaft om te kunnen voldoen aan de zware motiveringsplicht die geldt om te komen tot afwijking van het oordeel van de tuchtrechter; niet kan worden aangenomen dat PwC c.s. niet hebben gehandeld zoals een redelijk handelend en redelijk bekwaam accountant betaamt. In het incident heeft de rechtbank – kort gezegd – overwogen dat Colima c.s. onvoldoende heeft gesteld dat inzage in de volledige controledossiers wèl argumenten zou opleveren om af te wijken van het onherroepelijk oordeel van de accountantskamer, zodat zij geen rechtens te respecteren belang hebben bij hun vordering tot overlegging van de volledige controledossiers. Dat uit die dossiers mogelijk zou blijken dat PwC c.s. bij de controles meer of andere fouten hebben gemaakt, is zo vaag en speculatief dat dat evenmin een rechtens te respecteren belang bij afgifte van de dossiers oplevert.’*

Colima c.s. hebben in hoger beroep aangevoerd dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat zij geen voldoende en zwaarwegend belang zouden hebben bij afgifte van of inzage in de controledossiers. De diverse jaarrekeningen gaven immers geen getrouw beeld van het vermogen nu achteraf is gebleken dat de in die jaarrekeningen opgenomen activa niet (meer) bestonden. De rechtbank miskent met haar oordeel dat Colima c.s. een rechtmatig (bewijs) belang hebben bij afschrift van of inzage in de controledos-

28 Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, NJ 2014/464, r.o. 5.26.

29 Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta).

30 Accountantskamer 6 januari 2012, ECLI:NL:TACAKN:2012:YH0221.

31 Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta), r.o. 3.3.

32 Rb. Amsterdam 3 september 2014, ECLI:NL:RBAMS:2014:6121, RF 2014/99.

siers van PwC om hun stellingen in de hoofdzaak nader te kunnen onderbouwen.³³

Het hof stelt uiteindelijk vast dat Colima c.s. een voldoende zwaarwegend en rechtmatig belang hebben bij afschrift of inzage van de controledossiers. In het licht van de gebleken fraude moet worden vastgesteld dat de jaarrekeningen van de fondsen geen getrouw beeld gaven van het vermogen. Het hof vervolgt: *'Tussen partijen is niet in geschil dat PwC c.s. op basis van de toepasselijke regelgeving, waaronder de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) 2002 gehouden waren ter zake van de verrichte controlewerkzaamheden een zogeheten controledossier aan te leggen en te bewaren dat in voldoende mate compleet en gedetailleerd is, zodat een goed beeld kan worden gevormd van de uitvoering van de controlewerkzaamheden. Het controledossier is mede bedoeld om achteraf verantwoording af te kunnen leggen van de door de accountant verrichte werkzaamheden. In dat dossier dienden PwC c.s. informatie vast te leggen over de planning van de controle, de aard, het tijdstip van uitvoering en de omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de resultaten daarvan en de conclusies naar aanleiding van de verkregen controle-informatie. Verder is van belang dat de door PwC c.s. uitgevoerde controle van de jaarrekeningen van Sentry mede strekte ter bescherming van de belangen van derden die op de jaarrekeningen moeten kunnen vertrouwen, waaronder ook de Beleggers. Dit betekent dat een eventueel tekortschieten van PwC c.s. in de uitvoering van de opgedragen controlewerkzaamheden onder omstandigheden ook jegens de Beleggers een onrechtmatige daad kan opleveren. Bij die laatste rechtsbetrekking zijn Colima en de Stichting (...) partij en als zodanig hebben zij ook een rechtmatig (bewijs)belang bij afschrift van of inzage in de controledossier [sic] teneinde hun concrete stellingen in de hoofdzaak aangaande het tekortschieten van PwC c.s. nader te kunnen onderbouwen.'*³⁴

Het hof stelt daarnaast vast dat – nu PwC op basis van de toepasselijke regelgeving gehouden is om ter zake van de controlewerkzaamheden een controledossier aan te leggen en te bewaren – ook voldoende bepaalbaar is op welke bescheiden de vordering ziet. Dat geldt echter niet voor meer of andere stukken dan de interne stukken die op basis van de toepasselijke regelgeving al onderdeel uitmaken van de door PwC aan te leggen/aangelegde controledossiers. Deze beperking komt ons ook aannemelijk voor nu het controledossier op grond van de geldende regelgeving een afdoende vastlegging dient te bevatten van de werkzaamheden die een accountant in het kader van zijn controle heeft verricht en die uiteindelijk tot het oordeel hebben geleid.

4. Geheimhoudingsplicht accountant

In kwesties waarin inzage in het accountantsdossier wordt gevorderd, zal de accountant zich in het algemeen op zijn geheimhoudingsverplichting beroepen. Deze is van oudsher verankerd in de gedrags- en beroepsregels voor accountants, waarop hierna nader wordt ingegaan. Van recentere datum is de wettelijke verankering van de geheimhoudingsverplichting in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) die hierna worden besproken. Vervolgens wordt ingegaan op enige jurisprudentie.

Gedrags- en Beroepsregels

Basisregel is dat cliënten van accountants erop mogen vertrouwen dat hetgeen zij de accountant toevertrouwen geheim blijft. Bij wet kan de daaruit voortvloeiende geheimhoudingsverplichting echter opzij worden gezet. In de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants uit 1994 (GBR-1994) is dit in artikel 10 lid 1 als volgt verwoord: *'De registeraccountant houdt geheim al hetgeen hem in de uitoefening van zijn beroep als geheim is toevertrouwd of wat daarbij als een vertrouwelijke aangelegenheid te zijner kennis is gekomen, voor zover bij of krachtens de wet niet anders wordt vereist'*. In lid 3 van de betreffende bepaling staat aanvullend: *'Indien degene wiens aangelegenheid het betreft de registeraccountant heeft ontslagen van zijn plicht tot geheimhouding, is deze gehouden de belangen van alle betrokkenen en van de stand der registeraccountants zorgvuldig af te wegen alvorens tot bekendmaking over te gaan.'* In lid 5 wordt ingegaan op de situatie waarin de cliënt geen toestemming heeft verleend tot openbaarmaking: *'Indien een voor de vervulling van de taak vereiste mededeling slechts kan worden gedaan door openbaarmaking ervan, en degene wiens aangelegenheden het betreft daaraan niet meewerkt, is de registeraccountant gehouden ten aanzien van de wijze van openbaarmaking de belangen van alle betrokkenen en van de stand der registeraccountants in het oog te houden.'*

Na diverse boekhoudschandalen heeft de internationale koepelorganisatie IFAC, de International Federation of Accountants, de gedrags- en beroepsregels (vervat in een 'Code of Ethics') aangescherpt. Deze zijn in Nederland vervat in de Verordening Gedragscode (VGC) die de GBR-1994 verving. De kern van de geheimhoudingsverplichting is – weergegeven voor zover hier relevant – opgenomen in artikel A-100.4 sub d: *'De registeraccountant eerbiedigt het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of een plicht daartoe bestaat (...)*. Aanvullend is in artikel A-140.6 bepaald dat de geheimhoudingsplicht ook van toepassing is *'na het beëindigen van de verbintenis met een cliënt of met een organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is'*. In artikel A-140.7 worden enkele situaties beschreven waarin het *'maatschappelijk juist'* is om als accountant vertrouwelijke informatie bekend te maken, bijvoorbeeld indien de

33 Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta), r.o. 3.8. In het artikel J. Ekelmans, *'Efficiënt gebruik en beoordeling van inzagevorderingen na HR 13 november 2015, NTB 2016, afl. 7, p. 46-57 wordt uitgebreid ingegaan op – onder meer – de vraag hoe aannemelijk de feitelijke grondslag dient te zijn waarvoor bewijs wordt gezocht met een vordering tot inzage.*

34 Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta), r.o. 3.9.

wetgever daartoe verplicht (onder meer in het kader van de (toenmalige) Wet melding ongebruikelijke transacties) of in het kader van het optreden als getuige in gerechtelijke procedures. Expliciet wordt ook genoemd *'bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan onder meer rechters en toezicht-houders bepaald bij onder meer de Wta, dan wel aan bij wet ingestelde tuchtrechtorganen'*. Ook in de VGC (artikel A-140.8 sub a) zien we dat van de accountant wordt verwacht dat deze een belangenafweging maakt bij bekendmaking van vertrouwelijke informatie, namelijk: *'in hoeverre de belangen van alle partijen, inclusief een derde waarvan de belangen in het spel zijn, kunnen worden geschaad in de situatie waarin een cliënt of werkgever de registeraccountant toestemming geeft tot het bekendmaken van vertrouwelijke informatie.'*

Sinds 2014 is de opvolger van de VGC van toepassing: de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Deze is eveneens gebaseerd op de – inmiddels herziene – 'Code of Ethics' van de IFAC. In de VGBA is de regel van 'geheimhouding' vervangen door die inzake 'vertrouwelijkheid' (artikel 16 VGBA). Maar in essentie is er inhoudelijk niets gewijzigd. Het fundamentele beginsel 'vertrouwelijkheid' vereist namelijk dat de accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, verplicht is tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen. Slechts in een beperkt aantal gevallen (bijvoorbeeld krachtens wettelijke voorschriften of met schriftelijke toestemming van de organisatie waarvoor hij een dienst heeft uitgevoerd) is deze geheimhouding te doorbreken. En ook onder de VGBA dient de accountant in zijn besluitvorming over het al dan niet verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het algemeen belang, te betrekken. Tot slot wijzen wij op artikel 16 lid c VGBA, waarin is bepaald dat de geheimhoudingsverplichting opzij kan worden gezet indien de accountant *'betrokken is in een gerechtelijke procedure of klachtprocedure die jegens hem is aangespannen dan wel jegens de organisatie waarbij hij werkzaam of waaraan hij verbonden is of is geweest, en de gegevens of inlichtingen in die procedure van belang zijn.'*

Wta en Bta

De hiervoor besproken verordeningen hebben betrekking op alle diensten van de accountant. Voor die diensten geldt dus een geheimhoudingsplicht. De wettelijke geheimhoudingsplicht ex artikel 26 lid 1 Wta is echter – net als de gehele Wta – beperkt tot het domein van de wettelijke controleopdrachten. De bepaling luidt als volgt: *'Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover hij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.'* In de kern derhalve een bepaling die inhoudelijk gelijk is aan de geheimhoudingsplicht die in de thans van toepassing zijnde verordening, de VGBA, van toepassing is.

Voorts is van belang dat in het Bta aanvullende bepalingen zijn opgenomen die eveneens gelijklopend zijn aan de VGBA. Zo is in artikel 38a lid 1 sub c Bta onder meer bepaald dat de accountant aan derden gegevens mag verstrekken indien er sprake is van een gerechtelijke procedure of klachtprocedure jegens de accountant of de organisatie waarbij deze werkzaam is (geweest). In artikel 38b lid 1 sub b ligt vast dat de accountant bij het verstrekken van informatie aan derden een belangenafweging dient te maken, waarbij het maatschappelijk belang meegewogen dient te worden.

Jurisprudentie (I): Jumbodiset

In de op het punt van geheimhouding als eerste te bespreken kwestie³⁵ gaat het om de controledossiers ter zake de door KPMG uitgevoerde jaarrekeningcontrole van Hausemann & Hotte Holding B.V. (H&H). H&H is overgenomen door M&R de Monchy N.V. Laatstgenoemde heeft de aandelen H&H nadien overgedragen aan Jumbodiset, eiseres in de besproken kwestie. Jumbodiset stelt dat in de onderhandelingen in het kader van de overname van H&H de jaarrekeningen 2005-2006 als uitgangspunt hebben gediend en dat later is gebleken dat deze jaarrekeningen geen juist beeld geven van de werkelijkheid. De schade voor Jumbodiset zou ruim 2,1 miljoen euro hebben bedragen: indien Jumbodiset van de – later gebleken – financiële tegenvallers zou hebben geweten was zij niet tot de koop van de aandelen H&H overgegaan. Omdat – zo stelt Jumbodiset – KPMG in deze heeft verzaakt en de controle niet heeft uitgevoerd conform de richtlijnen, zou KPMG hebben gehandeld in strijd met de vereiste zorgvuldigheid die een accountant in het maatschappelijk verkeer dient te betrachten. Aldus zou sprake zijn van een onrechtmatige daad van KPMG jegens Jumbodiset, waardoor KPMG aansprakelijk voor de schade zou zijn. Alleen door het accountantsdossier van KPMG te laten onderzoeken kan worden vastgesteld of de schade aan KPMG is toe te rekenen.

KPMG voert meerdere verweren, waaronder die inzake geheimhouding. KPMG stelt namelijk van mening te zijn (zie r.o. 4.9) te moeten worden gezien als een geheimhouder zoals wordt bedoeld in artikel 843a lid 3 Rv, dan wel dat haar beroepsgeheim een gewichtige reden vormt zoals wordt bedoeld in het vierde lid van dat artikel.

De rechtbank overweegt echter dat KPMG geen geheimhouder is zoals wordt bedoeld in art. 843a lid 3 Rv. Ten aanzien van het vierde lid van dit artikel wordt overwogen: *'Daarnaast gaat het hier om dossiers die in beginsel ten behoeve van H&H zijn aangelegd. Van belang is dus of in het onderhavige geval de geheimhoudingsbelangen van H&H met afgifte van de gevorderde bescheiden worden geschaad.'* De rechtbank geeft in deze een ontkennend antwoord: *'Nu Jumbodiset de moedervennootschap van de rechtsopvolger van H&H is, wordt niet ingezien dat gewichtige redenen aan de zijde van H&H zich tegen de verstrekking van de gevorderde bescheiden verzetten. De boekhoudkundige gegevens van H&H rechtsop-*

35 Rb. Amsterdam, ECLI:NL:RBAMS:2010:BP3071, 16 december 2010, JOR 2011/105.

volger dienen immers in de geconsolideerde balans en jaarrekening van Jumbodiset te zijn opgenomen.'

Jurisprudentie (II): Weyl

De eerder aan de orde gestelde zaak-Weyl³⁶ kent ook aspecten die op de geheimhouding betrekking hebben. Vleeswerker Weyl is na een fraude failliet gegaan. De curatoren hebben een onderzoek naar fraude laten uitvoeren en komen tot de conclusie dat er van (jaarrekening)fraude sprake is. De rol van KPMG, die als controlerend accountant heeft opgetreden, wordt door curatoren aan de orde gesteld en daartoe wil deze afschrift van het controledossier.

Ten aanzien van de geheimhouding spelen twee aspecten. Ten eerste voert KPMG aan (zie r.o. 5.21) dat er gegronde vrees bestaat dat afgifte van het dossier aan curatoren tot schending van haar geheimhoudingsplicht zal leiden. De voorzieningenrechter oordeelt wat dit betreft 'dat er geen geheimhoudingsplicht bestaat ten aanzien van de curatoren als zodanig, nu deze de belangen van de boedel van de gefailleerde opdrachtgever van KPMG behartigen. Voor zover een accountant verplicht is hetgeen hem vertrouwelijk is medegedeeld door zijn cliënt geheim te houden, geldt die verplichting jegens derden, maar nadat de vennootschap ten behoeve waarvan de geheimhoudingsverplichting gold failliet is gegaan in ieder geval niet jegens de curatoren daarvan.'

Het tweede aspect (zie r.o. 5.22) gaat over het verweer zijdens KPMG dat de interne stukken ook vertrouwelijke informatie over (de werkwijze van) KPMG bevatten en dat het risico bestaat dat de curatoren deze informatie openbaar zullen maken. Ook dit verweer wordt afgewezen. De voorzieningenrechter oordeelt namelijk als volgt: 'De curatoren hebben verklaard de stukken te willen onderzoeken in het kader van de vraag of er een aansprakelijkheidsprocedure jegens KPMG dient te worden gestart. Het moet de curatoren vrijstaan om de gevraagde stukken dan ook daadwerkelijk in die procedure te gebruiken. Voorts dienen de curatoren jegens de schuldeisers duidelijk te kunnen maken welke stappen zij ten behoeve van de boedel ondernemen en waarom. Daarbij mogen de curatoren de belangen van KPMG niet nodeloos schaden. KPMG heeft geen concrete feiten of omstandigheden gesteld op grond waarvan moet worden geoordeeld dat op voorhand zodanige vrees bestaat dat dit toch zal gebeuren dat zij om die reden niet tot afgifte aan de curatoren kan worden veroordeeld. Voor zover KPMG meent dat specifieke stukken bedrijfsgevoelige informatie bevatten over haar werkwijze die geheim behoren te blijven zal van haar mogen worden verwacht dat zij daarvan bij de verstrekking expliciet melding maakt. Van de curatoren mag worden verwacht dat zij niet openbaren wat geheim behoort te blijven.'

Jurisprudentie (III): Colima

Ten derde bespreken we het eerder aangehaalde arrest van het Hof Amsterdam³⁷; de feiten in deze kwestie kwamen hiervoor reeds kort aan de orde. In verband met het verzoek

van Colima c.s. om inzage in de controledossiers van de accountant met een beroep op de exhibitieplicht ex artikel 843a Rv, werd door de betrokken accountant een beroep gedaan op de geheimhoudersbepaling in lid 3 van dit artikel. Dit beroep werd door het hof simpelweg – en in lijn met eerdere jurisprudentie – afgewezen omdat de accountantsorganisatie geen geheimhouder is zoals wordt bedoeld in deze bepaling. En van een zwaarwichtige reden als bedoeld in het vierde lid van dit artikel is evenmin sprake: 'Weliswaar voeren PwC c.s. – terecht – aan dat de controledossiers vertrouwelijke gegevens van hun cliënten bevatten en dat zij tegenover die cliënten tot geheimhouding verplicht zijn, maar het hof is van oordeel dat dit belang – mede gelet op de (...) beperking van de omvang van de te verstrekken stukken en de aan Colima c.s. op te leggen geheimhoudingsplicht – in het onderhavige geval minder zwaar moet wegen dan het maatschappelijk belang dat in rechte de waarheid aan het licht komt'.

Overigens is nog wel van belang dat het hof – explicieter dan in de hiervoor besproken casus Weyl – beperkingen aanbrengt ten aanzien van het gebruik door Colima van de verkregen gegevens: 'het hof ziet in de omstandigheid dat de controledossiers vertrouwelijke gegevens bevatten van cliënten van PwC c.s. aanleiding om, overeenkomstig het daartoe strekkende verzoek van PwC c.s., op de voet van artikel 29 Rv te bepalen dat het Colima c.s. verboden is om aan derden mededelingen te doen omtrent de inhoud van de aan haar te verstrekken controledossiers (...)'.³⁸

Jurisprudentie (IV): Aquaserva

In de zaak Aquaserva³⁹ stellen een aantal (groeps)ondernemingen en een aandeelhouder zich op het standpunt dat een tweetal oud-aandeelhouders dividendbesluiten hebben geantdateerd en de accountant daaraan heeft meegewerkt. Eisers, die meer inzicht willen krijgen in de rol van de accountant, hebben al een deel van de verlangde stukken van de accountant overlegd gekregen, maar niet alles en bovendien blijkt er ook via privé-mailadressen met de accountant gecorrespondeerd te zijn. Daarom worden middels een incident ex artikel 843a Rv aanvullende stukken van de accountant gevorderd.

Ten eerste is van belang dat de rechtbank wederom het maatschappelijk belang (van waarheidsvinding) benadrukt:⁴⁰ 'Voor zover hiervan het gevolg is dat accountantskantoor X. haar geheimhoudingsverplichting jegens haar cliënten schendt, geldt dat het belang van accountantskantoor X. bij geheimhouding in het onderhavige geval en tegen de achtergrond van de genoemde beperkingen, naar het oordeel van de voorzieningenrechter minder zwaar weegt dan het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt. Gesteld noch gebleken is dat een behoorlijke rechtsbedeling zonder de gevraagde gegevens kan worden gewaarborgd.'

36 Rb. Amsterdam 27 maart 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BW0075, NJ 2014/464.

37 Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta),

38 Hof Amsterdam 5 januari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:30, JOR 2016/58 (m.nt. Josephus Jitta), r.o. 3.13.

39 Rb. Amsterdam 30 juni 2014, ECLI:NL:RBAMS:2014:5303, NJF 2015/127.

40 Rb. Amsterdam 30 juni 2014, ECLI:NL:RBAMS:2014:5303, NJF 2015/127, r.o. 4.8.

Ten tweede schrijft de rechtbank – ter beperking van de inbreuk op de geheimhoudingsverplichting van de accountant – een gang langs de notaris voor:⁴¹ *‘Om de inbreuk op de geheimhoudingsverplichting en de privacy van (medewerkers en cliënten van) accountantskantoor X. zoveel mogelijk te beperken, zal worden bepaald dat Digijuris B.V. de zoekresultaten zal moeten voorleggen aan de notaris. Deze notaris zal de zoekresultaten doornemen en de (gedeelten van) stukken selecteren die betrekking hebben op de totstandkoming en/of de vaststelling van het dividendbesluit ProCas 2008 (waaronder worden begrepen de dividendbesluiten gedateerd 1 december 2008 en 7 augustus 2009). Voor zover de stukken tevens informatie bevatten die geen betrekking hebben op dat dividendbesluit, zal de notaris die irrelevante informatie onleesbaar maken of andere maatregelen treffen om te voorkomen dat die informatie bij AquaServa terecht komt. Indien de notaris twijfelt of bepaalde informatie relevant is, zal hij zijn vragen voorleggen aan de voorzieningenrechter, die daarover uitsluitsel zal geven.’*

5. Conclusie

Het civiele recht biedt mogelijkheden (op basis van artikel 7:403 BW en artikel 843a Rv) inzage in controledossiers te verkrijgen zodat kan worden beoordeeld of de accountant zijn controlewerkzaamheden naar behoren heeft verricht. Een verzoek tot inzage in de controledossiers kan door de accountant niet worden afgewend met een beroep op de jegens zijn controlecliënt afgesproken geheimhoudingsplicht. De rechter weegt bovendien het maatschappelijk belang van waarheidsvinding bij de beoordeling van de exhibitieplicht zwaar mee.

41 Rb. Amsterdam 30 juni 2014, ECLI:NL:RBAMS:2014:5303, NJF 2015/127, r.o. 4.9.