

# WELKE VERANTWOORDELIJKHEID DRAAGT DE ACCOUNTANT VOOR TUSSENTIJDSE BERICHTEN?

door G. Timmer

Eerder werd in dit maandblad over het bovengenoemde onderwerp geschreven door Prof. A. B. Frielink. Bedoeld artikel<sup>1)</sup> was een reactie op een door de Commissie van advies inzake beroepsaangelegenheden van het Nederlands Instituut van Accountants (de C.A.B.) ter zake gegeven meningsuiting in haar verslag over het verenigingsjaar 1964/1965<sup>2)</sup> en de gedachtenwisseling daarover in de jaarlijkse algemene vergadering van het N.I.v.A. gehouden op 18 december 1965<sup>3)</sup>. Aanleiding om op dit onderwerp terug te komen vormt enerzijds het feit, dat wij evenals Frielink van mening zijn dat tegen de door de C.A.B. ontwikkelde gedachten bepaalde bedenkingen zijn aan te voeren, en anderzijds de omstandigheid, dat wij de conclusies waartoe Frielink in zijn overigens bijzonder door ons gewaardeerde analyse is gekomen niet in alle opzichten delen.

Van de verschillende vormen van tussentijdse berichtgeving hebben wij in dit artikel in het bijzonder op het oog de *niet van een accountantsverklaring verzegelde* financiële overzichten welke in kwartaalberichten e.d. worden gepubliceerd. Ook zullen wij enige aandacht geven aan *niet gecertificeerde* tussentijdse berichten welke in emissieprospectussen e.d. worden opgenomen. De vraag die ons daarbij in het bijzonder zal bezighouden is deze: draagt de accountant die bij de betrokken onderneming met de doorlopende controle van de jaarrekening is belast *niettemin* enigerlei verantwoordelijkheid voor bedoelde tussentijdse financiële overzichten, en zo ja, van welke aard is dan die verantwoordelijkheid.

Frielink maakt voor wat de verantwoordelijkheid voor kwartaalberichten betreft onderscheid in de relatie van de accountant tot zijn opdrachtgever (directie en commissarissen van de betrokken onderneming) en tot anderen dan de opdrachtgever (zoals b.v. aandeelhouders, potentiële aandeelhouders en crediteuren). In de huidige situatie is Frielink van mening dat de accountant, belast met de algemene controle, tegenover de opdrachtgever wél, doch tegenover anderen dan de opdrachtgever géén verantwoordelijkheid draagt voor de juistheid van tussentijdse overzichten, dit laatste omdat hem de mogelijkheid ontbreekt tegenover die anderen van zijn bezwaren te doen blijken of van zijn aftreden mededeling te doen. Hierbij moet direct worden aangetekend dat door Frielink in het vervolg van zijn betoog aan deze - verkort weergegeven - conclusies nog de volgende wordt toegevoegd:

„Indien na een niet gecertificeerd tussentijds bericht een jaarrekening in het publieke verkeer wordt gebracht voorzien van een goedkeurende accountantsverklaring, kan het maatschappelijk verkeer hierop terecht het vertrouwen baseren dat de mededeling in het tussentijdse bericht door het oordeel van de accountant wordt gedekt”.

<sup>1)</sup> Opgenomen in het MAB van juni 1966, blz. 230 e.v.

<sup>2)</sup> Gepubliceerd in „de Accountant” van oktober 1965, blz. 96 e.v.

<sup>3)</sup> Zie de notulen van die vergadering, gepubliceerd in „de Accountant” van juli/augustus 1966, en wel in het bijzonder blz. 604 e.v.

Het onderscheid dat Frielink op deze wijze maakt tussen de verantwoordelijkheid van de accountant jegens de opdrachtgever en jegens anderen dan de opdrachtgever kan ons niet bevredigen. Dat onderscheid is in zijn betoog trouwens slechts van „tijdelijke” - en daardoor naar ons gevoelen ook slechts van academische - betekenis. Hij stelt immers, dat ná het publiceren van een verklaring bij een jaarrekening de verantwoordelijkheid jegens anderen dan de opdrachtgever met betrekking tot voordien gepubliceerde, niet gecertificeerde, tussentijdse overzichten niettemin ontstaat. Op dat tijdstip is er ook in zijn benadering geen verschil meer in de verantwoordelijkheid jegens beide genoemde categorieën.

Ten aanzien van tussentijdse berichten in emissieprospectussen e.d. (waaruit als regel duidelijk blijkt dat de accountant nog fungeert), leidt vorenomschreven visie Frielink tot de conclusie, dat de accountant daarvoor de (volle) verantwoordelijkheid draagt.

Het bezwaar dat wij tegen deze beschouwingswijze hebben en dat naar ons gevoelen de kern van het vraagstuk raakt, bestaat hierin dat geen onderscheid wordt gemaakt naar de aard van de verantwoordelijkheid.

Is de verantwoordelijkheid van de accountant jegens de opdrachtgever voor de van zijn verklaring voorziene jaarrekening van gelijke aard als die voor het niet gecertificeerde tussentijdse overzicht? Is, zo men wil achteraf beschouwd, de aard van zijn verantwoordelijkheid jegens anderen dan de opdrachtgever dezelfde voor enerzijds de gecertificeerde jaarrekening en anderzijds de eerder gepubliceerde kwartaalberichten welke niet van zijn verklaring waren voorzien?

Bestaat er een verschil in verantwoordelijkheid van de accountant voor de in één stuk (b.v. in een emissieprospectus) weergegeven jaarrekeningen met verklaringen over enkele verstreken jaren en niet gecertificeerde tussentijdse cijfers over het lopende jaar? Of met andere woorden meer algemeen gezegd: bestaat er verschil in verantwoordelijkheid voor wèl en voor niet gecertificeerde cijfers? Wij kunnen ons uit het betoog van Frielink niet aan de indruk onttrekken dat hij in de telkenmale door ons tegenover elkaar gestelde gevallen geen of weinig verschil in verantwoordelijkheid van de accountant aanwezig zal achten.

Het is de laatstgestelde vraag: „is er verschil in verantwoordelijkheid voor wèl en voor niet gecertificeerde cijfers”, waartoe ook de discussie over het verslag van de C.A.B. over het verenigingsjaar 1964/65 in de eerdergenoemde ledenvergadering van het N.I.v.A. heeft geleid. Over de beantwoording van die vraag bleek toen geen eensluidende opvatting te bestaan, hetgeen in de vergadering de wens naar voren deed komen van een verdere bestudering van deze problematiek. Het is mede de bedoeling om met dit artikel daaraan een bijdrage te leveren en de discussie zo mogelijk weer op gang te brengen.

Welnu, om bij de lezer van de aanvang af geen twijfel te laten bestaan over onze opvatting ter zake: wij zijn van mening dat de verantwoordelijkheid van de accountant wezenlijk verschillend ligt in de gevallen van *wel* en van *niet* door hem gecertificeerde cijfers. Deze conclusie lijkt - gevoelsmatig - vanzelfsprekend; nochtans is het noodzakelijk deze wat nader te adstrueren.

Het begrip „verantwoordelijkheid” heeft steeds een belangrijke plaats ingenomen in de leer van de accountantscontrole. Verantwoordelijkheid betekent eigenlijk: de plicht tot het afleggen van verantwoording. Die plicht is in het kader van

het fungeren van de accountant essentieel. Aan zijn functie- en taakvervulling ontbreekt immers elke concretisering, indien en zolang de accountant niet in de gelegenheid is zich ter zake van het *resultaat* daarvan te verantwoorden. Om dit resultaat is het begonnen: het gaat om een bij de uitvoering van de controle tot stand gekomen onafhankelijk en deskundig oordeel; de mededeling van dat oordeel door de accountant zelf is het eindpunt van de specifieke functie-vervulling. De accountant legt die verantwoording zelf en in eigen bewoordingen af; hij doet dat door middel van zijn „verklaring”. Het gaat hier bij de vervulling van een specifieke functie om - wat wij willen noemen - *de specifieke verantwoordelijkheid*. Deze specifieke verantwoordelijkheid kan de accountant *alleen* aanvaarden, wanneer hij zijn op zijn controle gebaseerd oordeel heeft kenbaar gemaakt, wanneer hij dus bij de gecontroleerde stukken een verklaring heeft afgegeven.

Nu mag niet à contrario gesteld worden dat bij gebreke van een verklaring er geen enkele verantwoordelijkheid zou bestaan. Het enkele feit van zijn fungeren roept voor de accountant een verantwoordelijkheid op, doch die is van andere, meer algemene aard. Deze *algemene verantwoordelijkheid* vindt haar grond in de zorgvuldigheid, die een ieder die maatschappelijk fungeert in acht heeft te nemen ter zake van uitingen en gedragingen waarmee hij zich op één of andere wijze verbonden weet. Het enkele feit dat de accountant bij een onderneming als jaarrekeningcontroleur optreedt brengt met zich mede, dat hij er naar vermogen op dient toe te zien, dat ook de van die onderneming uitgaande, niet door hem gecontroleerde en gecertificeerde, tussentijdse financiële overzichten aan redelijke eisen van betrouwbaarheid verwacht kunnen worden te voldoen. Laat hij dat na, dan kan hem blaam treffen; *niet* omdat - zoals in de specifieke functievervulling uitmondend in een verklaring - het door de accountant afgegeven oordeel omtrent door hem gecontroleerde gegevens gebreken vertoont, doch „*slechts*” omdat hij in zorgvuldigheid ter zake van ongecontroleerde gegevens in algemene zin tekortgeschoten is. Dat op grond van deze gedachtengang de aard en omvang van de *algemene verantwoordelijkheid* belangrijk minder ver reikt dan die van de *specifieke verantwoordelijkheid*, is evident.

In het kader van het in dit artikel aan de orde zijnde vraagstuk, behoeft op de specifieke verantwoordelijkheid van de accountant voor de door hem gecertificeerde jaarrekening niet te worden ingegaan. Wel is het noodzakelijk aan de „algemene verantwoordelijkheid” van de accountant voor niet door hem gecertificeerde informatie enige nadere achtergrond te geven. Indien de onderneming, waarbij de accountant fungeert, kwartaalberichten publiceert, brengt de eerder genoemde zorgvuldigheid met zich mee, dat de accountant zich ervan zal vergewissen:

- a. dat aan die berichten een aanvaardbaar stelsel van waarderingsmaatstaven, logisch aansluitend aan die voor de jaarrekening, ten grondslag ligt, hetgeen met name mede inhoudt dat een aanvaardbare methode wordt gevolgd bij de toerekening van de resultaten aan de afzonderlijke perioden;
- b. dat bij de toepassing van het aanvaarde stelsel een bestendige gedragslijn wordt gevolgd;
- c. dat de administratie van de betrokken onderneming op zodanige wijze wordt gevoerd, dat zij betrouwbare gegevens zal opleveren om als basis te dienen voor de samenstelling van tussentijdse overzichten;

d. dat bij de technische samenstelling van de overzichten de nodige zorgvuldigheid wordt betracht.

Ten einde zich over het sub a gestelde een oordeel te kunnen vormen zal de accountant zich grondig in bedoelde maatstaven en methode moeten verdiepen. Voorts zal hij zich bij zijn doorlopende waarnemingen geregeld moeten afvragen of zich wellicht omstandigheden hebben voorgedaan die tot aanvullingen op, of wijzigingen van bedoelde grondslagen en methode zouden (hebben) moeten leiden. Zo ja, dan zal hij dienen vast te stellen dat die aanvullingen en/of wijzigingen op de juiste wijze zijn aangebracht. Bij een goede samenwerking tussen de administratieve leiding van de betrokken onderneming en de accountant zullen dergelijke punten trouwens als regel reeds door de administratieve leiding aan de orde zijn gesteld. Op grond van zijn doorlopende controle zal de accountant reeds een oordeel hebben over de kwaliteit van de administratie als bedoeld in punt c, terwijl hij ten behoeve van zijn oordeelsvorming over de punten b en d van tijd tot tijd de opbouw van een kwartaaloverzicht geheel zal nagaan. In het kader van de doelstelling van dit onderdeel van het onderzoek maakt het uiteraard geen verschil of de accountant zich daarbij uit praktische overwegingen richt op een nog te publiceren of op een reeds gepubliceerd overzicht. Als overlappend middel van beoordeling is er dan, last but not least, ook nog de kritische cijferanalyse van de opeenvolgende overzichten.

Zie hier onze visie op de uit de algemene verantwoordelijkheid van de accountant voortvloeiende taak met betrekking tot tussentijdse financiële overzichten als vorenbedoeld. Bij deze taakvervulling kan geen sprake zijn van een specifieke verantwoordelijkheid voor elk afzonderlijk kwartaalbericht in de zin van de verantwoordelijkheid welke wordt gedragen voor een jaarrekening waarbij een certificaat wordt afgegeven. Bij alle dynamisering van de controle-arbeid blijft nu eenmaal met betrekking tot de jaarrekening een aantal „balanscontrolewerkzaamheden” noodzakelijk, welke in de hiervoor gegeven taakomschrijving ter zake van kwartaalberichten niet zijn voorzien en naar onze mening daarin ook niet behoeven te worden voorzien indien bij die kwartaalberichten geen certificaat wordt verlangd. Daaruit vloeit onontkoombaar voort, dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor die - niet gecertificeerde - kwartaalberichten een beperktere is dan die voor de - wel gecertificeerde - jaarrekening. Een beperkte verantwoordelijkheid die overigens ons inziens - in de terminologie van Frielink (maar niet in overeenstemming met zijn opvatting) - geldt zowel jegens de opdrachtgever, als jegens anderen dan de opdrachtgever.

Om nu onze zienswijze te kunnen toetsen aan die welke is neergelegd in het in de aanvang genoemde C.A.B.-verslag, zouden wij eerst de volgende zinsneden uit dat verslag willen aanhalen:

„De commissie is van mening dat die accountant zich niet aan iedere verantwoordelijkheid voor de inhoud van deze berichten kan onttrekken. Hij zal hier een uit zijn functie voortvloeiende verantwoordelijkheid in hoofdzaken moeten aanvaarden. Tot die hoofdzaken behoort bepaaldelijk de werkwijze, welke de onderneming bij het opmaken van tussentijdse resultaten- en vermogens-

overzichten volgt en dus met name de vraag of de gebruikelijke systemen van waardering en winstberekening consequent zijn toegepast".<sup>4)</sup>

Het zal de lezer na het voorafgaande duidelijk zijn dat wij ons tot zover zeer wel met de opvattingen van de C.A.B. kunnen verenigen. Onze bezwaren komen, en ook dat zal na het voorgaande geen verwondering wekken, indien in een voetnoot in dat verslag vervolgens wordt gezegd:

„Vele leden der commissie menen dat de verantwoordelijkheid van de accountant zich moet uitstrekken tot en met de vraag of de toepassing van bedoelde systemen tot aanvaardbare uitkomsten heeft geleid. Enkele leden menen dat de verantwoordelijkheid van de accountant nog niet zover strekt”.

Richten wij ons eerst op de eerste zin van deze voetnoot, derhalve op de mening van de „vele leden”. Wij kunnen deze meningsweergave niet anders begrijpen, dan dat de betrokken leden bedoelen te zeggen dat de accountant geen in vorenomschreven zin beperkte, doch de volle verantwoordelijkheid draagt voor de afzonderlijke kwartaalberichten. In het voorgaande hebben wij reeds nadrukkelijk betoogd dat dit naar onze mening niet het geval is. Het is naar onze overtuiging bepaaldelijk ook niet zo dat de opdrachtgevers, wij denken hier aan de besturen en toezichhoudende organen van de grote ondernemingen die kwartaalberichten publiceren, van de accountant verwachten dat deze berichten als zodanig door hem worden gecontroleerd. Evenmin leeft naar ons gevoelen in het maatschappelijk verkeer in enige mate de gedachte dat elk gepubliceerd kwartaalbericht door het oordeel van de accountant wordt gedekt, wel echter de verwachting dat het fungeren van een accountant redelijke waarborgen biedt dat bij de samenstelling van die berichten op aanvaardbare wijze te werk wordt gedaan.

Het getuigt ons inziens ook van weinig realiteitszin indien men zou denken dat een accountant van een grote internationale onderneming met vele vertakkingen over de gehele wereld elk kwartaalbericht op economisch verantwoorde wijze zodanig zou kunnen controleren, dat daarvoor door hem eenzelfde of nagenoeg eenzelfde verantwoordelijkheid zou kunnen worden aanvaard als voor de - gecertificeerde - jaarrekening.

Wij zijn het dan ook, het zij nogmaals gezegd, evenals Verdenius<sup>5)</sup> bepaald oneens met degenen die betogen dat er eigenlijk geen verschil tussen de verantwoordelijkheid met betrekking tot wèl en niet gecertificeerde cijfers zou bestaan. Een dergelijke uitspraak van de zijde van vakgenoten moet ons inziens worden betreurd omdat zij de suggestie van een grotere verantwoordelijkheid oproept dan in feite door de accountant kan worden gedragen. Een dergelijke meningsuiting is ook beslist in strijd met hetgeen in het buitenland en met name in de Verenigde Staten als algemene opvatting geldt.

Staan wij thans nog een ogenblik stil bij de tweede zin van de hiervoor aangehaalde voetnoot: „Enkele leden menen dat de verantwoordelijkheid van de accountant *nog* niet zover strekt”<sup>6)</sup>). Wij zijn het wederom met Verdenius eens, die in de ledenvergadering van het N.I.v.A. op 18 december 1965 heeft opgemerkt dat de verantwoordelijkheid van de accountant vermoedelijk nimmer zover zal strekken. Men versta ons goed: het is zeer wel denkbaar dat de behoefte aan ge-

<sup>4)</sup> Zie „de Accountant” van oktober 1965, blz. 99.

<sup>5)</sup> Zie „de Accountant” van juli/augustus 1966, blz. 604 e.v.

<sup>6)</sup> Cursivering van de schrijver van dit artikel.

*certificeerde* tussentijdse overzichten zal toenemen. In de Verenigde Staten treffen we in bepaalde sectoren dergelijke overzichten soms reeds aan, b.v. bij beleggingsfondsen. De taakvervulling van de accountant zal in die gevallen vanzelfsprekend een zodanige moeten zijn, dat de verklaring daardoor wordt gerechtvaardigd. In de geciteerde voetnoot gaat het echter om de verantwoordelijkheid voor niet gecertificeerde tussentijdse overzichten en wij achten het hoogst onwaarschijnlijk dat de aard van die verantwoordelijkheid in de toekomst in belangrijke mate zou kunnen evolueren.

De verantwoordelijkheid voor de juistheid van tussentijdse financiële overzichten berust in eerste instantie, dit zal weinig of geen tegenspraak ontmoeten, bij de leiding van de betrokken onderneming. Om deze reden, en tegen de achtergrond van onze opvatting over de aard van de verantwoordelijkheid die de accountant voor dergelijke overzichten draagt, achten wij het in beginsel niet noodzakelijk dat de accountant, zoals de C.A.B. in haar genoemde verslag opmerkt, kwartaalberichten ook indien die niet van zijn verklaring zijn voorzien „tijdig voor het ter perse gaan ter beschikking moet krijgen”.<sup>7)</sup>

A fortiori geldt dat wij niet noodzakelijk achten hetgeen de C.A.B. voor het fungeren van de accountant wél nodig vindt, namelijk dat ter zake van de inhoud van mededelingen over de resultaten die b.v. tijdens de jaarvergadering of op uitnodiging van de financiële pers worden gedaan de accountant vooraf op de hoogte wordt gesteld.<sup>8)</sup>

Men begrijpe ons wederom goed: bij onze beschouwingen denken wij uitsluitend aan dié ondernemingen, die over een deugdelijke organisatie beschikken voor de voorbereiding van tussentijdse overzichten en mededelingen, en waarbij naar onze mening de accountant zijn hiervoor omschreven taak ten opzichte van die overzichten en mededelingen doeltreffend kan verrichten door kennisneming daarvan achteraf.

Dit betekent ~~uiteeraard niet~~ <sup>met betrekking</sup> dat de onderneming, die over een dergelijk apparaat niet beschikt, verstandig zal doen de accountant over dergelijke zaken ~~niet~~ tevoren in te lichten. De omstandigheden kunnen er in die gevallen zelfs toe leiden, dat zulks ook door de accountant zou moeten worden verlangd. De accountant treedt dan echter naar onze opvatting, overigens op volkomen rationele overwegingen, buiten de taak die onder optimale omstandigheden tot de zijne moet worden gerekend. Wij achten het niet gelukkig dat nu juist deze situatie in het meergenoemde C.A.B.-verslag als normatief ten tonele is gevoerd, temeer daar het vraagstuk van de kwartaalberichten zich in hoofdzaak voordoet juist bij grotere ondernemingen, die als regel wel over een deugdelijk administratief apparaat beschikken.

Wij hebben gemeend in het voorgaande voorbij te mogen gaan aan het geval waarin de accountant constateert dat een gepubliceerd bericht een onjuistheid blijkt te bevatten. Daarbij hebben wij uiteraard niet op het oog bewuste onjuistheden, die ten doel hebben gehad een misleidende voorstelling van zaken te geven. De accountant die zichzelf respecteert zal in dat laatste uitzonderlijke geval wel weten wat hem te doen staat. Ten aanzien van de - onbewuste - onjuistheden kunnen wij ons in hoofdzaak verenigen met het betoog van Frielink in paragraaf 5 van zijn genoemd artikel: „Minder juiste mededelingen in tussentijdse berichten; redres van

<sup>7)</sup> Zie „de Accountant” van oktober 1965, blz. 99.

<sup>8)</sup> Idem, blz. 100.

onjuiste mededelingen".<sup>9)</sup> Korthedshalve menen wij dan ook naar die beschouwing te mogen verwijzen.

In de aanhef hebben wij gezegd dat wij ons in hoofdzaak zouden bezig houden met niet gecertificeerde overzichten die voorkomen in kwartaalberichten e.d. Over niet gecertificeerde tussentijdse financiële overzichten, die voorkomen in emissieprospectussen, fusieberichten en dergelijke stukken dan ook maar een enkel woord. Frielink zegt daaromtrent<sup>10)</sup>:

„Indien een tussentijds bericht is opgenomen in een stel van bescheiden waarin de naam van de accountant voorkomt, draagt deze tegenover ieder die daarvan kennis kan nemen de verantwoordelijkheid voor de juistheid van het tussentijdse bericht”.

Ook deze uitspraak van Frielink achten wij te weinig genuanceerd; aanvaarding van zijn gedachte zou wederom betekenen dat er in feite geen verschil in verantwoordelijkheid is voor wel en niet gecertificeerde cijfers. In het voorgaande hebben wij getracht duidelijk te maken dat een dergelijk verschil wel degelijk bestaat. De opvatting van de C.A.B. in dit opzicht spreekt ons beter aan, namelijk deze, dat de accountant er zorg voor zal hebben te dragen, dat hij tenminste de grondslagen, welke voor de opstelling van de tussentijdse stukken zijn toegepast, beoordeelt.<sup>11)</sup>

Frielink is van mening dat de door hem bedoelde verantwoordelijkheid ook rechtstreeks is af te leiden uit de beroepsvoorschriften handelende over het „stel van bescheiden” (art. 14, lid 1, Reglement van Arbeid; thans art. 11, lid 1 Regelen Beroepsuitoefening). Hij ziet derhalve de tussentijdse cijfers in het emissieprospectus als gegevens, waarop – krachtens bedoelde bepaling – de verklaring van de accountant bij de tevens in dat prospectus opgenomen voorafgaande jaarrekening geacht wordt mede betrekking te hebben. Wij menen dat deze interpretatie van de bedoelde bepaling niet juist is; de tussentijdse cijfers kunnen immers niet worden beschouwd als mededelingen of gegevens, welke dienen tot toelichting van of welke betrekking hebben op het goedgekeurde stuk.

Door Frielink is met een afwijkende mening van anderen op dit punt reeds rekening gehouden. Hij schrijft namelijk<sup>12)</sup>: „Ook indien men deze reglements bepaling hier niet van toepassing acht, blijft de verantwoordelijkheid echter ten volle bestaan”. Van een verantwoordelijkheid-ten-volle is, zoals bekend, naar het oordeel van schrijver dezes geen sprake. Er is geen specifieke verantwoordelijkheid voor dat tussentijdse bericht, gebaseerd op een specifiek op dat stuk gericht nader onderzoek, er is slechts sprake van een algemene verantwoordelijkheid in de zin waarin dat begrip in dit artikel is gehanteerd en op grond waarvan derden mogen verwachten, dat de waarnemingen welke de accountant reeds heeft kunnen doen althans niet tot de conclusie hebben geleid, dat de tussentijdse gegevens in enige belangrijke mate onjuist zouden zijn.

Het geheel samenvattende zouden wij tenslotte willen zeggen: Het accountantsberoep hoede zich ervoor om door uitlatingen uit eigen kring een grotere verantwoordelijkheid van de accountant voor niet gecertificeerde tussentijdse overzichten te suggereren dan enerzijds op grond van een rationele taakvervulling door hem kan worden aanvaard en anderzijds op rationele gronden door het maatschappelijk verkeer aanwezig wordt geacht.

<sup>9)</sup> Zie het MAB van juni 1966, blz. 235 e.v.

<sup>10)</sup> Zie het MAB van juni 1966, blz. 238.

<sup>11)</sup> Zie „de Accountant” van oktober 1965, blz. 100.

<sup>12)</sup> Zie het MAB van juni 1966, blz. 234, Ad b.