

DE ONDERTEKENING VAN DE ACCOUNTANTSVERKLARING MET EEN PERSOONLIJKE NAAM OF EEN GEMEENSCHAPPELIJKE NAAM

door Prof. A. M. van Rietschoten

Zowel in Nederland als in het buitenland komt het in een aanzienlijk aantal gevallen voor, dat de openbare accountantspraktijk wordt beoefend in een samenwerking van een aantal accountants, waarbij in het verkeer wordt getreden door gebruik te maken van een gemeenschappelijke naam. In de wijze, waarop dit geschiedt, doet zich in het Nederlandse accountantsberoep een verschijnsel voor, hetwelk een andere ontwikkeling toont dan in het buitenland kan worden geconstateerd. Mogelijk vraagt deze andere ontwikkeling in de naaste toekomst enige bezinning.

Deze ontwikkeling kan door het volgende worden gekenschetst:

De beroepsuitoefening onder gemeenschappelijke naam in Nederland, welke door middel van de maatschap pleegt te geschieden, kent voor de ondertekening van de verklaring het tekenen met alleen de maatschapsnaam naast het tekenen met de persoonlijke naam van de vennoot, die de verklaring geeft, onder de maatschapsnaam. De tweede wijze van ondertekening wordt in een groter aantal gevallen toegepast dan de eerste wijze.

In de Engelse en de Amerikaanse praktijk is de ondertekening van de verklaring met uitsluitend de gemeenschappelijke naam het meest in gebruik.

Met de kenschetsing in de beide voorgaande alinea's is het verschil nog niet geheel bepaald, omdat in de hantering van de gemeenschappelijke naam een onderscheid gemaakt moet worden. De gemeenschappelijke naam kan een persoonlijke naam zijn, dan wel een onpersoonlijke naam. In deze laatste namen komt dan de naam van een natuurlijk persoon niet voor. De oorzaak hiertoe kan gelegen zijn in de omstandigheid, dat, zoals in sommige landen het geval is, het accountantsberoep wordt uitgeoefend door een rechtspersoon. Zo dit het geval is, vindt ondertekening als regel plaats met de naam van de rechtspersoon, gevolgd door de persoonlijke naam van de tekenende functionarissen van de rechtspersoon. In Nederland is, zoals bekend, de beroepsuitoefening in de vorm van een rechtspersoon niet mogelijk. Toch kent men ook in Nederland enkele maatschappen, welke in het verkeer treden met een onpersoonlijke naam. In deze gevallen worden de verklaringen ondertekend met de gemeenschappelijke, onpersoonlijke naam, gevolgd door de naam van de vennoot, die de verklaring geeft.

De wijze van ondertekening door de rechtspersonen wordt bepaald door de betreffende rechtsregelen: wettelijke bepalingen, statuten en acte van tekeningsbevoegdheid.

Gezien de in Nederland heersende opvattingen met betrekking tot de beroepsuitoefening door een rechtspersoon, menen wij aan de hieruit voortvloeiende wijze van ondertekening geen verdere aandacht te moeten schenken.

Tegen het gebruiken van de onpersoonlijke naam door een maatschap bestaat bezwaar: de naam zal beperkt blijven tot een algemene aanduiding van het beoefende beroep en daarmee heeft deze naam de neiging, geheel ongewild, meer pretentius te worden dan in het beroep past.

Het eigenlijke probleem stelt zich bij de persoonlijke, gemeenschappelijke naam.

Bij deze gemeenschappelijke naam doet zich in een reeks van gevallen de bijzonderheid voor, dat de beroepsgenoten, die deze naam dragen, hetzij geen actief vennoot van de maatschap meer zijn, hetzij zelfs niet meer tot de levenden behoren.

Oorspronkelijk is de samenwerking als regel gepaard gegaan met het gebruik van een gemeenschappelijke naam, bestaande uit de eigennamen van de samenwerkende beroepsgenoten. Gewoonlijk bracht een groei van de capaciteit met zich, dat in de samenwerking beroepsgenoten werden opgenomen zonder dat hun naam aan de gemeenschappelijke naam werd toegevoegd, om de eenvoudige reden, dat daartoe het aantal namen reeds spoedig te groot moest worden geacht. Daarmede werd de gemeenschappelijke naam die van enkele van de samenwerkende beroepsgenoten. Bij het uittreden van de vennoten, die de samenwerking gegrondvest hebben, bleef als regel de gemeenschappelijke naam onveranderd, zodat deze naam ging bestaan uit de persoonsnamen van de uitgetreden deelgenoten.

Een dergelijk gebruik van namen kent men in het bedrijfsleven zowel bij firma's als bij rechtspersonen; de oorzaken hiertoe zijn velerlei, als belangrijkste hiervan kan worden genoemd de wervende kracht, welke uitgaat van een in continuïteit gebruikte naam. Dat een dergelijk gebruik van een naam ook bij samenwerkende accountants, in een beroep derhalve, wordt aangetroffen, noodzaakt tot een onderzoek naar de belangrijkste gronden voor dit gebruik.

Als eerste element kan worden genoemd het voordeel, hetwelk gelegen is in een samenwerking tussen accountants boven het afzonderlijk fungeren van elk van hen. Het onderling overleg, de vervanging in het geval van ziekte of andere afwezigheid en de kostenbesparing als gevolg van de gezamenlijke organisatie kunnen hierbij worden genoemd.

Een tweede element vloeit voort uit het vertrouwen, dat een brede groep van belanghebbenden in de gemeenschappelijke naam stelt. In vele gevallen zal dit vertrouwen blind zijn, omdat belanghebbenden noch het gecontroleerde object, noch ook de persoon van de accountant van nabij kennen. Dit vertrouwen is voor de accountantsfunctie een onmisbare voorwaarde. Het zal ondersteund en versterkt worden naarmate de naam veelvuldiger in het verkeer treedt, maar ook naarmate de continuïteit in het gebruik van de naam groter is.

Dit toenemende vertrouwen vormt rechtvaardiging voor het gebruik van de gemeenschappelijke naam, welke bestaat uit de namen van enkele van de samenwerkende beroepsgenoten. Ook na het uittreden van deze deelgenoten is het gebruik van de onveranderde gemeenschappelijke naam doelmatig voor de lezer van de gepubliceerde accountantsverklaringen en toelaatbaar zolang de vaktechnische eenheid der samenwerkende beroepsgenoten in stand blijft. Voor de lezer van de gepubliceerde verklaring is het gebruik van een onveranderlijke naam door degene, die de functie vervult, gewenst. Dit gebruik doet geen vragen rijzen, die voor de lezer onbeantwoord moeten blijven, aangezien hij in het algemeen de reden voor de naamsverandering niet zal kennen.

Een derde element vloeit voort uit de invloed, welke dit vertrouwen heeft op het gezag dat in het maatschappelijk verkeer van de naam uitgaat. Deze positieve bijdrage aan het gezag moet als onmisbaar worden beschouwd om het accountantsberoep in dit opzicht mee te doen evolueren met de ontwikkeling van de omvang en de macht van de lichamen, die aan het economische verkeer deelnemen. Het spreekt vanzelf, dat deze toeneming van het gezag der samenwerkende beroepsgenoten bevorderd moet worden door maatregelen van doelmatige coördinatie van

het optreden in het beroep, waarvan de handhaving van de vaktechnische eenheid als één van de belangrijkste kan worden genoemd. Voorts moet worden opgemerkt, dat het voor de continuïteit in het gezag noodzakelijk is, dat het verrichte werk in vaktechnisch opzicht een voldoende grondslag blijft leveren.

Opgemerkt kan worden, dat hetgeen hiervoren is gesteld met betrekking tot de toelaatbaarheid van de praktijkbeoefening onder gemeenschappelijke naam, zowel toepasbaar is in de gevallen, waarin met de gemeenschappelijke naam wordt getekend als in de gevallen, waarin de persoonlijke naam gebruikt wordt na de gemeenschappelijke naam. Wel kan nu reeds worden opgemerkt, dat bovenstaande uiteenzetting met betrekking tot de doelmatigheid van het gebruik van de gemeenschappelijke naam tevens de grond vormt voor de voorkeur voor het gebruik van de tekening van de verklaringen met de gemeenschappelijke naam zonder dat hieraan de persoonlijke naam van de ondertekenaar wordt toegevoegd.

Bij vergelijking van de beide wijzen van ondertekening blijkt, dat alleen de ondertekening uitsluitend met de gemeenschappelijke naam zowel gelijktijdelijk als volgtijdelijk eensluidend is, hetgeen voordelen biedt.

De ondertekening met persoonlijke namen heeft tot gevolg, dat de verklaringen, welke op hetzelfde tijdstip door dezelfde maatschap worden afgegeven, op verschillende wijzen worden getekend. Welke waarde moet de lezer aan dit verschil toekennen? Zo het goed is, geen enkele. De tekening, uitsluitend met de gemeenschappelijke naam, brengt de voor het gebruik van een gemeenschappelijke naam vereiste vaktechnische eenheid het best naar buiten. Hiermede is de wenselijkheid om uitsluitend met de gemeenschappelijke naam te tekenen, volledig gekenschetst.

De aanvulling met de handtekening van degeen, die de verklaring afgeeft, heeft een ongewenst nevengevolg. Dit nevengevolg is, dat, indien onder een gemeenschappelijke naam gefungeerd wordt door beroepsgenoten met verschillende anciënniteit, het nagestreefde doel niet wordt bereikt, omdat, naarmate de anciënniteit hoger is, de persoonlijke handtekening meer bekendheid zal hebben verworven. Hiermede dreigt de vaktechnische eenheid in het gedrang te komen.

Maar zelfs indien men dit bezwaar terzijde schuift, blijven vragen onbeantwoord indien bij kennisneming van de verklaring blijkt, dat de vennoten, die de verklaring ondertekenen, volgtijdelijk wisselen. Ook deze wisseling heeft de lezer niets te zeggen: Zou zij hem wel iets te zeggen hebben, dan zou daarom het gebruik van de gemeenschappelijke naam onverantwoord zijn: de vaktechnische eenheid blijkt dan aangetast te zijn. Wil men dit tot uitdrukking brengen, dan moet men stellen dat de persoonlijke handtekening onder de gemeenschappelijke naam dit op onduidelijke wijze doet. Dan kan slechts uitsluitend een eigen naam verantwoord worden gebruikt.

Wat mogen dan de redenen zijn, dat er in Nederland een groter aantal maatschappen wordt aangetroffen, die bij een gemeenschappelijke, persoonlijke naam de verklaring tekenen met de eigennaam van de tekenende functionaris? Het is natuurlijk niet mogelijk zeker te zijn alle redenen daartoe ter sprake te kunnen brengen; het moge dan aan degenen zijn, die andere redenen kennen, ze in de gedachtenwisseling bij te dragen.

Alleen bij de ondertekening met eigennamen is voldoende duidelijk, wie de verantwoordelijkheid voor de gegeven verklaring draagt. Dit schijnt een fundamenteel argument.

Echter, de ondertekening met uitsluitend de maatschapsnaam is in haar strek-

king in gelijke mate duidelijk: De verantwoordelijkheid tegenover belanghebbenden wordt gezamenlijk gedragen; de blaam van de tekortkoming zal op de gehele maatschap vallen, althans behoren te vallen. (In dat verband is het nog pikant op te merken, dat in de uitvoerige referenties aan de Engelse en Amerikaanse cases wel met vermelding van de namen wordt gewerkt, maar met de eigennamen en niet met de z.g. firmanamen). De tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid richt zich uiteraard het eerst tot de deelgenoot, die de leiding bij het desbetreffende onderzoek heeft gehad. Wordt er met de persoonlijke naam getekend, dan kan niet door een andere deelgenoot in de plaats van degene, die met de leiding van het onderzoek belast is geweest, worden getekend, hetgeen een praktisch nadeel betekent. Belangrijker is, dat er slechts in eenvoudige gevallen sprake is van een enkelvoudige, tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid, te dragen door degene, die het onderzoek heeft verricht. In ieder omvangrijk onderzoek en ieder onderzoek met aanmerkelijke geografische spreiding in de plaatsen van uitvoering, is sprake van een werkverdeling tussen de tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid dragende beroepsgenoten, deelgenoten zowel als anderen, zodanig dat de bepaling van de tuchtrechtelijke verantwoordelijken door de handtekening alleen, niet kan geschieden. Zij zal toch gericht moeten worden door nadere kennisneming van de toegepaste taakverdeling, zoals ook bij de tekening met uitsluitend de gemeenschappelijke naam.

Het hier en daar voorkomen van meer dan één ondertekening met een eigennaam onder de gemeenschappelijke naam schijnt mij voort te komen uit de samenwerking in eenzelfde onderzoek. Naarmate in de samenwerkende groep van beroepsgenoten enige methode van differentiatie in de leiding van het onderzoek wordt toegepast, is er van enig voordeel door de tekening met eigennamen in dit opzicht geen sprake. Men zou zelfs kunnen stellen, dat de tekening met de maatschapsnaam alleen dan ook in dit opzicht beter voldoet, omdat daarin niet de schijn is gelegen, dat de precisering van de tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid wordt verkregen.

In het gesloten verkeer heeft de tekening van de maatschapsnaam het praktische nadeel, dat uit de ondertekening van het stuk niet blijkt, wie de steller is en tot wie men zich ten antwoord of tot beraad kan wenden, tenzij dat schriftelijk gebeure. Een doelmatige aanduiding te dier zake op die stukken, waarvoor dit van belang kan zijn, behoeft geen grote moeilijkheden op te leveren.

De deelgenoten, die met hun eigennaam niet in de gemeenschappelijke naam voorkomen, en bij vele maatschappen zijn dat nu reeds alle deelgenoten, zien gaarne de tekening van hun eigen naam onder de gemeenschappelijke naam. Hun voorkeur wordt ingegeven door de overweging, dat zij zonder deze ondertekening vrijwel geheel anoniem blijven. Op zichzelf is dat een begrijpelijke overweging. Voorzover zij evenwel van kracht zou zijn en dus betekenis zou hebben ten opzichte van de door het kantoor bediende cliëntèle, zou er van geheel ondoelmatige verhoudingen sprake moeten zijn. De cliënt kent de te zijnen aanzien fungerende accountant, hij kent hem goed; en zo er verschillende accountants vanwege het openbaar accountantskantoor te zijnen behoeve werkzaam zijn, zijn zij allen in de plaats, waarop zij zijn gesteld, bij de cliënt bekend. Daarvoor is een tekeningswijze van de verklaring met een persoonlijke naam niet van belang.

In het publieke verkeer is de anonimiteit vaktechnisch een voordeel. Daar buiten bestaat die anonimiteit niet of zou zij bestaan, dan zou de tekeningswijze ze niet wegnemen.

Van 1942 tot 1950 is een ondernemingsbelasting geheven, waaraan sommige maatschappen onderworpen zijn geweest. In een beslissing van de Raad van Beroep D.B. te Amsterdam d.d. 7/8 '44 no. 799/1943 komt o.m. het volgende voor:

Overwegende nu, dat het vaststaat, dat het accountantsberoep, waarvan de uitoefening het doel van de onderhavige maatschap uitmaakt, naar de omschrijving van art. 24 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, *in den regel* een zelfstandig uitgeoefend beroep is;

Overwegende echter, dat deze regel uitzondering kan leiden, indien een accountantskantoor, wat organisatie of werkwijze betreft, op zodanige wijze wordt gedreven, dat hetgeen in beginsel beroepsuitoefening is door het terugtreden van het daaraan eigen persoonlijke element, den vorm aanneemt van een bedrijf, hetgeen volgens de subsidiaire stelling van den inspecteur ook hier het geval is;

Overwegende, dat in dit opzicht ook naar het oordeel van den Raad het gelijk is aan de zijde van den inspecteur;

Overwegende, dat in de eerste plaats opmerking verdient dat in den naam van de maatschap de namen der individuele leden niet volledig tot uitdrukking komen en die leden ook de rapporten, welke van het kantoor uitgaan niet met hun eigen, doch met de firmanaam plegen te tekenen, waaruit volgt, dat niet uitsluitend de persoonlijke kwaliteiten der leden, doch mede de naam van de maatschap haar goodwill bepaalt en dat het kantoor kennelijk een begrip is, dat ook los kan worden gedacht van de individuele personen, welke op een bepaald tijdstip zijn leden zijn;

Overwegende voorts, dat ook het aantal en de samenstelling van het personeel aan de werkzaamheid van het onderhavige accountantskantoor het karakter van een bedrijf veeleer dan dat van een beroep geven;

Overwegende, dat de Raad op bovenstaande gronden met den inspecteur van oordeel is, dat de uitzondering van art. 1 lid 2 van het Besluit gemaakt voor zelfstandig uitgeoefende beroepen in het onderhavige geval niet toepasselijk is en dat van de onderhavige maatschap terecht Ondernemingsbelasting is geheven.

Indien en voorzover deze omstandigheid op het besproken vraagstuk van invloed is geweest, moet worden vastgesteld, dat zij haar acute betekenis, zo die al belangrijk mocht zijn geweest, geheel heeft verloren. Het opnieuw aandacht vragen voor het onderwerp, waaraan dit artikel is gewijd, laat de gelegenheid zich dit te realiseren.

Tot zover de argumenten voor de tekening met de eigennaam van de tekenaar, welke naar mijn oordeel alle onvoldoende zijn. De daarbij in aanmerking genomen overwegingen versterken de overtuiging, dat de ondertekening, uitsluitend met de maatschapsnaam, de voorkeur verdient.

Een ander verschijnsel, dat voor het besproken vraagstuk van belang zou kunnen zijn, mag hier niet onvermeld blijven. In de namen, waaronder de openbare accountantspraktijk in Nederland wordt uitgeoefend, en welke tot de persoonlijke namen zijn te rekenen, komen er vele voor met de aanduiding „accountantskantoor”, dikwijls met een enkele persoonsnaam, soms met een combinatie van persoonsnamen. In de gevallen met een enkele persoonsnaam zijn er zowel alleenwerkenden met en zonder medewerkers als maatschappen. Blijkbaar slaat de aanduiding accountantskantoor niet op de interne structuur. Zij kan niet voor iets anders worden aangezien dan de beroepsaanduiding. De vraag moet nu worden

gesteld of het opnemen van de beroepsaanduiding in de naam doelmatig moet worden geacht. Bij gebruik van de namen, welke uitsluitend persoonsnamen zijn, geschiedt de beroepsaanduiding naast de naam. Dit is ook het geval in bijkans alle andere beroepen. De beroepsaanduiding naast de naam werkt vaak tevens als functievermelding. In het bijzonder is dit van belang bij toepassing van de kortstgeformuleerde goedkeurende verklaring, de enkele handtekening met functievermelding. De naam, waaronder de praktijk wordt uitgeoefend, welke de aanduiding accountantskantoor, dan wel een soortgelijke aanduiding bevat, zal als regel niet als handtekening onder de verklaringen worden gebruikt; er is mij althans geen geval bekend, dat zulks gebeurt. De ondertekening geschiedt met de eigennaam van de tekenaar onder de naam van het kantoor. Het voeren van de beroepsaanduiding in de naam, waaronder de praktijk wordt uitgeoefend, brengt blijkbaar die behoefte aan de handtekening met een eigennaam met zich. Op die grond acht ik die naamgeving bezwaarlijk.

Mogelijk is in een aantal gevallen de aanleiding tot het besproken gebruik gelegen in de wens de naam voortgezet te gebruiken wanneer zij uit een enkele eigennaam bestaat. Dan toch treedt het probleem op of, en zo ja, hoe het uitsluitend gebruiksrecht van de naam zou kunnen worden gevestigd; daarbij valt te rekenen met de rechten van degenen, die de gebruikte naam als eigennaam dragen. Een enkele persoonlijke naam heeft vrijwel altijd te weinig onderscheidende werking en het gebruik daarvan houdt dan ook zekere gevaren in; hierbij moge in het bijzonder worden gedacht aan de op lange termijn werkende functie-aanwijzingen in overeenkomsten tussen derden.