

# Het verschoningsrecht en de accountant in historisch en toekomstig perspectief

Jules Loyson, Yvette Taminiau

Received 1 September 2021 | Accepted 18 November 2021 | Published 25 November 2021

## Samenvatting

In dit artikel wordt een overzicht gegeven van artikelen uit het MAB, waarin aandacht is besteed aan de geheimhoudingsplicht en het (afgeleid) verschoningsrecht in relatie tot het beroep van accountant. In dat verband is met name gekeken naar de externe of openbare accountant. De besproken artikelen zijn verschenen tussen 1948 en 2010. Verder is er aandacht voor de bewogen praktijk van het forensisch onderzoek, waarin zowel de accountant als de advocaat actief zijn. Ook in deze praktijk is het debat over de reikwijdte van het verschoningsrecht levendig. Tot slot wordt aandacht besteed aan de modernisering van het Wetboek van Strafvordering. In dat kader is na zes jaar van voorbereiding een wetsvoorstel met een memorie van toelichting in april 2021 aan de Raad van State voorgelegd. De verwachting is dat het gemoderniseerde Wetboek van Strafvordering in 2026 zal worden ingevoerd.

## Relevantie voor de praktijk

Om de actuele discussie over het verschoningsrecht goed te begrijpen, is het voor de accountant van belang goed zicht te hebben op de historische ontwikkeling van het begrip in relatie tot zijn of haar professie. Daarnaast is het van belang om de huidige stand van zaken te kennen alsmede de aanstaande ontwikkelingen omtrent het verschoningsrecht en het afgeleid verschoningsrecht in het kader van de modernisering van het Wetboek van Strafvordering. De praktijk van de accountant is er mee gediend de precieze grenzen van beide begrippen te kennen, zoals deze thans in de rechtspraak zijn bepaald en zoals deze zullen worden gecodificeerd.

## Trefwoorden

verschoningsrecht, afgeleid verschoningsrecht, accountant, forensisch onderzoek, modernisering strafvordering

## 1. Inleiding

Het verschoningsrecht van de advocaat en het afgeleid verschoningsrecht (onder bepaalde omstandigheden) voor de registeraccountant vormen voor de hedendaagse praktijk geen rustig bezit. De actuele discussies kunnen gezien worden als een bedreiging van beide rechtsbeginselen (Berentsen 2020; Polman 2020; Pols and Polman 2021).

In dit artikel zal een overzicht gegeven worden van artikelen over het verschoningsrecht op basis van een zoektocht in het MAB in de periode tussen 1948 en 2021. Binnen de bespreking van deze artikelen zal aandacht be-

steed worden aan uitspraken van de Hoge Raad die van groot belang zijn geweest voor met name de accountant in relatie tot het verschoningsrecht en het afgeleid verschoningsrecht. Verder zal in dit artikel aandacht besteed worden aan het wetsvoorstel in het kader van de modernisering van het Wetboek van Strafvordering en met name aan de nieuw voorgestelde tekst van artikel 218 Sv. Aan de hand van een tekstuele uitleg zullen de grenzen van beide begrippen worden verduidelijkt. Van belang is de inhoud van de gehanteerde begrippen goed voor ogen te hebben. Het juridisch kader van de geheimhoudingsplicht is onlangs beschreven in een artikel van Van

Almelo and Pheijffer (2021). De basis voor de geheimhoudingsplicht/vertrouwelijkheid ligt besloten in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Artikel 26 lid 1 Wta 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.”*

In de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA artikel 16) is een vergelijkbare bepaling opgenomen. In beide bepalingen is sprake van een nader omschreven doorbrekingsregeling.

Het verschoningsrecht is van betekenis in strafzaken en in civiele en bestuursrechtelijke procedures en kan aan de orde komen bij een getuigenverhoor, een doorzoeking ter inbeslagneming, een onderzoek van gegevens en bij de toepassing van heimelijke bevoegdheden (bijv. telefoontap). Bij een getuigenverhoor mag degene aan wie het verschoningsrecht toekomt zich verschonen van het beantwoorden van vragen, bij inbeslagneming kan de verschoningsgerechtigde zich verzetten tegen kennisname van het beslag door de opsporingsdienst, bij het toepassen van bijvoorbeeld een telefoontap mogen gesprekken van de verschoningsgerechtigde met zijn cliënt niet worden opgenomen respectievelijk uitgeluisterd. Professioneel verschoningsgerechtigden zijn de klassieke vier: de advocaat, de notaris, de arts en de geestelijke en hun directe medewerkers (bijv. de paralegal, de secretaresse, de verpleegkundige). Het afgeleid verschoningsrecht houdt in dat degene die door een verschoningsgerechtigde wordt ingeschakeld met het oog op diens deskundigheid, onder de geheimhoudingsplicht maar ook onder het verschoningsrecht valt van de verschoningsgerechtigde. Het is echter de verschoningsgerechtigde die beslist of het verschoningsrecht wordt ingeroepen.

## 2. Methode van onderzoek

Om meer inzicht te krijgen in de wijze waarop het begrip (afgeleid) verschoningsrecht verandert in de tijd en onder invloed staat van maatschappelijke ontwikkelingen, hebben we gekozen voor een literatuurstudie aangevuld met een analyse van de juridische bronnen. We hebben gezocht op trefwoorden: verschoningsrecht en afgeleid verschoningsrecht in het MAB en in juridische databases (Legal Intelligence en Porta Iuris). Het MAB hebben we vooral gebruikt om de historische ontwikkeling van het begrip (afgeleid) verschoningsrecht te kunnen beschrijven. We hebben gezocht in het MAB, dat sinds 1924 bestaat en waarvan het archief digitaal vrij doorzoekbaar is, tot en met 2021 resulterend in 21 artikelen. De eerste artikelen over het verschoningsrecht zijn verschenen in 1948 en het laatste artikel in 2010. Daarnaast hebben we in dezelfde periode de belangrijkste uitspraken van de

Hoge Raad over het (afgeleid) verschoningsrecht bestudeerd en hierna besproken. Verder maken we ook gebruik van een rapport van Grant Thornton (2013) en het artikel van Taminiau et al. (2019) die specifiek gaan over de forensische markt in Nederland met bijzondere aandacht voor het verschoningsrecht. Dit is een markt waarin de complexiteit van het gebruik van het verschoningsrecht in de praktijk het meest tastbaar is. Ook hebben we naar de toekomst gekeken en besteden we aandacht aan het wetsvoorstel tot modernisering van het Wetboek van Strafvordering met name voor wat betreft de bepaling en de uitleg van het professioneel verschoningsrecht.

De verzamelde MAB-artikelen zijn grondig gelezen, gerubriceerd in periodes en handmatig gecodeerd met betrekking tot de vraag of de accountant aanspraak kan maken op het verschoningsrecht of het afgeleid verschoningsrecht. Na een eerste schets zijn we teruggedaan naar de originele bronnen om nog preciezer de verschillende posities die de auteurs innemen te accentueren. Hierbij hebben we betrokken de relevante uitspraken van de Hoge Raad.

## 3. MAB-artikelen over het verschoningsrecht

De MAB-artikelen worden in deze paragraaf in de navolgende rubricering besproken: jaren 40; jaren 60; jaren 80; jaren 2000. In deze bespreking worden intermezzo's toegevoegd over enkele belangrijke uitspraken van de Hoge Raad over het (afgeleid) verschoningsrecht en de accountant.<sup>1</sup>

### 3.1: jaren 40

In 1948 is in het MAB een viertal prae-adviezen verschenen die waren uitgebracht in verband met een op 17 mei 1947 gehouden bijeenkomst van de besturen van het Nederlands Instituut van Accountants en de Vereniging van Academisch Gevormde Accountants met de leden van deze organisaties die in overheidsdienst werkzaam zijn. In deze prae-adviezen en de gehouden bijeenkomst stond centraal de omvang van het beroepsgeheim van de accountant in overheidsdienst. Ook is sporadisch aandacht besteed aan de vraag of de accountant in overheidsdienst en de accountant in het vrije beroep het verschoningsrecht toekomt. Volgens Van Essen (1948a) kan de openbare accountant aanspraak maken op verschoningsrecht. De openbare accountant is immers:

*“de vertrouwensman tot wie het publiek zich zonder tegenhouding moet kunnen wenden teneinde hulp en voorlichting te verkrijgen en dit zal te onbeschroomder kunnen geschieden naar mate meer zekerheid bestaat dat hetgeen de openbare accountant wordt toevertrouwd bij hem veilig is, zelfs voor de rechter.”* (Van Essen 1948a, p. 26).

Volgens De Blacij (1948) heeft het weinig zin, zolang dienaangaande geen jurisprudentie bestaat, dat de overheidsaccountant een beroep doet op het algemene verschoningsrecht, omdat de ambtenaar-accountant zich te allen tijde kan beroepen op zijn verplichting tot geheimhouding. Lindner (1948) en Sanders (1948) laten de vraag naar een eventueel verschoningsrecht voor de overheidsaccountant, in vergelijking met de externe accountant onbesproken. Toutenhoofd (1948) betreft de stelling dat de accountant in het algemeen het verschoningsrecht toekomt en meent daarin aansluiting te kunnen vinden bij Van Essen (1948a). Gelet op deze stelling is Toutenhoofd (1948) van mening dat het verschoningsrecht ook geldt voor de accountant in overheidsdienst. Ter afronding van de discussie is Van Essen (1948b) in de gelegenheid gesteld enkele beschouwingen te geven over de genoemde prae-adviezen. Over het verschoningsrecht merkt hij naar aanleiding van Toutenhoofd (1948) op, dat hij niet heeft gesteld dat de accountant in het algemeen het verschoningsrecht dient toe te komen. Het verschoningsrecht zou enkel voor de openbare accountant moeten worden gereserveerd. De accountant in overheidsdienst is niet de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer en zal zich niet op een verschoningsrecht kunnen beroepen.

Buiten Van Essen (1948b) heeft ook Roozen (1948) een afsluitende beschouwing gegeven over met name de accountant-ambtenaar. Toutenhoofd (1949) heeft tot slot op zowel Van Essen (1948b) als Roozen (1948) gereageerd waarbij Roozen de gelegenheid tot een nawoord is gegeven. Toutenhoofd (1948) en Roozen (1948) geven in hun onderlinge hoogst vermakelijke pennenstrijd als hun mening dat de accountant in het vrije beroep een zwijgplicht en een zwijgrecht (auteurs: lees verschoningsrecht) heeft, maar blijven ernstig verdeeld over de vraag of dit ook geldt voor de accountant-ambtenaar.

### 3.2: jaren 60

Na een tiental jaren verschijnen in het MAB weer artikelen die van belang zijn voor het onderwerp van dit artikel. Goudekete (1960) maakt een onderscheid tussen de openbare accountant en de accountant in dienstbetrekking bij de overheid (of een onderneming) ook wel aangeduid als de interne accountant. In tegenstelling tot het standpunt van Van Essen (1948b) is hij van mening dat niet alleen de openbare accountant maar ook de interne accountant het verschoningsrecht toekomt.

*“Alleen indien de accountant (auteurs: lees interne accountant) het verschoningsrecht toekomt, kan van een onbevangen contact met de ondernemer sprake zijn, alleen dan kan de accountantsfunctie naar behoren worden vervuld en kan doelmatig in de controlebehoefte van de ondernemer worden voorzien... Wil de interne accountant zijn functie doelmatig vervullen dan zal bij de leiding van de onderneming geen*

*enkele aarzeling mogen bestaan om hem ook van haar diepere geheimen deelgenoot te maken. Hierbij kan het verschoningsrecht ten principale niet worden gemist.”* (Goudekete 1960, p. 158-159).

Opvallend is dat Goudekete (1960) onvermeld laat de bijzonderheden die gelden voor de overheidsaccountant als zijnde (ook) ambtenaar, zoals die wel ter sprake zijn gekomen in de bijeenkomst van 1947 en de daar besproken prae-adviezen. Boertien (1960, pp. 406-409) wijst in zijn bijdrage op rechtspraak waarin het verschoningsrecht van de accountant is erkend.<sup>2</sup> Bos (1963, p. 164-165 en p. 167) merkt op dat de *accountant als getuige* in een tuchtrechtelijke zaak een recht op verschoning moet kunnen doen. Het Reglement op de Tuchtspraak voorziet daar echter niet in en dat maakt een beroep op het verschoningsrecht niet mogelijk. Voor Bos (1963) is het wenselijk dat het verschoningsrecht zoals vervat in de artikelen 217-219 van het Wetboek van Strafvordering in de tuchtrekking wordt opgenomen. Daarvoor pleit het feit dat de beroepsorganisatie reeds jarenlang de erkenning van het recht van verschoning in het gemene recht voorstaat. Verder wijst Bos (1963) erop dat in het tuchtrecht voor de advocaat, de notaris en de medicus het verschoningsrecht is vastgesteld. De thans geldende Wet tuchtspraak accountants (artikel 36) voorziet inmiddels in het verschoningsrecht van getuigen. Bij de *accountant als beklagde* is niet zozeer het verschoningsrecht in geding maar eerder de geheimhoudingsplicht. Bos (1963) is van mening dat een beklagde zich tegenover de eigen tuchtrechter nimmer op zijn plicht tot geheimhouding mag kunnen beroepen en bepleit een duidelijke vermelding op dit punt in het reglement. Kastein (1963) in reactie op Bos (1963) merkt op, dat hij de wens om het verschoningsrecht in de tuchtrekking op te nemen niet kan onderschrijven. Hij is van mening dat dan aan alle getuigen en deskundigen het verschoningsrecht wordt toegekend. En dat zou dan ook gelden voor de accountant als getuige of deskundige wanneer men ten minste aanvaardt dat de accountant een geheimhoudingsplicht heeft. Kastein overweegt verder dat het vast staat:

*“dat de accountant in het verleden en de registeraccountant in de toekomst een geheimhoudingsplicht had, respectievelijk zal hebben. Daarmee is in rechte een beroep op artikel 218 Wetboek van Strafvordering steeds zinvol, zodat de rechter het verschoningsrecht van de accountant zal moeten erkennen.”* (Kastein 1963, p. 425-426).

Tegen die achtergrond acht Kastein (1963) het niet nodig om de artikelen 217-219 van het Wetboek van Strafvordering in de tuchtrekking op te nemen. Kastein deelt de opvatting van Bos (1963b) dat de accountant als beklagde geen beroep kan doen op zijn geheimhoudingsplicht.

### 3.3: Intermezzo: de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft op 25 oktober 1983 (NJ 1984, 132) voor het strafrecht en op 14 juni 1985 (NJ 1986, 175) voor het civiele recht uitgemaakt, dat de registeraccountant geen verschoningsrecht als bedoeld in artikel 218 Sv respectievelijk artikel 1946 BW heeft. In de kern komt de redenering van de Hoge Raad in 1983 op het volgende neer. In de Wet op de registeraccountant is het verschoningsrecht niet opgenomen. De registeraccountant heeft weliswaar een geheimhoudingsplicht, maar daarmee is niet ook het verschoningsrecht gegeven:

*“Artikel 218 Sv heeft het oog op personen tot wier taak het behoort aan anderen hulp te verlenen doch die deze taak slechts dan naar behoren kunnen vervullen indien zij zich ook tegenover de strafrechter kunnen verschonen ten aanzien van geheimen welke hun zijn toevertrouwd door hulpzoekenden die – in strijd met het algemeen belang – hun geen hulp zouden vragen indien niet de zekerheid zou bestaan de evenbedoelde geheimen ook tegenover de strafrechter worden bewaard.”*

De functie van een registeraccountant is primair controlerend en kan niet worden gerekend tot de hulpverleners als bedoeld in artikel 218 Sv:

*“Belanghebbenden bij de goede vervulling van die controlerende functie zijn (...) in het bijzonder drie categorieën (...): a. groepen, die door middel van de kapitaal- en geldmarkt belanghebbenden zijn, zoals aandeelhouders, obligatie- en pandbrieftouwers, polishouders, pensioentrekkers, banken, spaarders enz., b. de overheid en c. bestuurders van ondernemingen, instellingen en diensten van allerlei aard. Voorts kan worden gedacht aan de werknemers en in het bijzonder de ondernemingsraad. Van erkenning van een verschoningsrecht van de registeraccountant tegenover de strafrechter zou, nu deze niet behoort tot de hulpverleners als bedoeld in artikel 218 Sv, sprake kunnen zijn indien de belangen van even bedoelde categorieën van belanghebbenden niet naar behoren zouden kunnen worden gediend indien de registeraccountant tegenover de strafrechter bedoeld recht niet zou kunnen laten gelden, en bovendien wel de met die belangen samenhangende geheimhoudingsplicht zwaarder zou moeten wegen dan het aanzienlijke belang van een goede strafrechtspleging in gevallen waarin de daarvoor noodzakelijke waarheidsvinding mede afhankelijk is van de getuigenis van registeraccountants. De verscheidenheid in belangen van de (...) genoemde categorieën in aanmerking genomen kan bezwaarlijk in zijn algemeenheid worden gezegd dat het in het belang van deze categorieën zou zijn wanneer de registeraccountant feiten en omstandigheden welke bij de uitoefening van zijn controlefunctie te zijner kennis zijn gekomen tegenover*

*de rechter niet zou behoeven te openbaren wanneer hij als getuige wordt gehoord. Veeleer brengt die verscheidenheid mee dat hetgeen hem bekend wordt in het kader van zijn controle niet kan worden ontbeerd bij het aan de dag brengen van de waarheid, het belang waarvan in het strafproces voorop staat.”*

In een latere civiele zaak wordt aan de Hoge Raad de stelling voorgelegd dat de registeraccountant moet worden gerekend tot degenen die zich op grond van artikel 1946 BW tegenover de burgerlijke rechter kunnen verschonen van het afleggen van een getuigenverklaring. Deze stelling slaagt niet. De uitspraak van de Hoge Raad in 1983 dat de registeraccountant geen verschoningsgerechtigde is, is gebaseerd op een analyse van de functie van de registeraccountant in de samenleving en:

*“een afweging van het maatschappelijk belang dat in verband met die functie gediend is met de toekenning van een verschoningsrecht, tegenover het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt.”*

Volgens de Hoge Raad geldt dit oordeel ook in een civiele procedure. Dit standpunt van de Hoge Raad is inmiddels vaste jurisprudentie.<sup>3</sup>

In opgenoemde uitspraken overweegt de Hoge Raad dat de functie van de registeraccountant primair controlerend is. In de actuele praktijk blijkt echter dat naast de wettelijke controle van de jaarrekening de registeraccountant ook een adviserende functie vervult. De vraag dringt zich op of wellicht voor dat deel wel een verschoningsrecht kan gelden. Tot nu toe is die vraag niet aan de Hoge Raad voorgelegd.

<sup>3</sup>t Hart besteedt in zijn commentaar (als annotator) op de uitspraak van de Hoge Raad in 1983 aandacht aan die vraag.<sup>4</sup> Hij meent dat alleen al om praktische redenen het verschoningsrecht op grond van die adviserende functie na deze uitspraak van de Hoge Raad niet meer zal worden toegekend. De zuivere adviesfuncties en andere functies kunnen immers onder omstandigheden te zeer door elkaar lopen. In een artikel in *Ars Aequi* formuleert De Groot (1986, p. 92) drie argumenten tegen de toekenning van het verschoningsrecht ten aanzien van de adviserende functie. In de eerste plaats wijst zij er op dat bij een adviserende functie niet in voldoende mate kan worden gezegd dat de wetenschap in functioneel verband is verkregen. Dat maakt dat de accountant vergelijkbaar is met een willekeurige andere bedrijfseconoom die de ondernemingsleiding adviseert en die ook geen verschoningsrecht heeft. Verder is het belang van de leiding van de onderneming niet zo groot dat het algemeen belang van de waarheidsvinding daaraan mag worden opgeofferd. De accountant kan deze adviserende functie goed vervullen zonder het verschoningsrecht. Tot slot wijst De Groot evenals <sup>4</sup>t Hart op het praktische probleem dat moeilijk valt uit te maken welke wetenschap is verkregen in de controlerende functie en welke in de adviserende functie.

### 3.4: jaren 80

De in het voorgaande intermezzo besproken uitspraken van de Hoge Raad uit 1983 en 1985 hebben de pennen weer in beweging gebracht. Dorresteijn (1985 en 1987) besteedt aandacht aan rechtspraak over het verschoningsrecht en het beroepsgeheim waarbij de eerdergenoemde uitspraken van de Hoge Raad centraal staan. Dorresteijn (1985, p. 1-38) komt dan tot de vaststelling dat door het ontbreken van het verschoningsrecht de registeraccountant zijn beroepsgeheim moet prijsgeven als justitie daar het initiatief toe neemt of omdat er sprake is van een wettelijke aangifteplicht. Met de uitspraak van de Hoge Raad in 1985 is volgens Dorresteijn (1987, p. 1-8) het argument dat in het civiele proces de waarheidsvinding niet voorop staat en dat het belang daarvan in ieder geval kleiner is dan bij het strafproces, impliciet verworpen. Naar aanleiding van deze vaststelling komt Dorresteijn tot de conclusie dat het vrijwel zeker is dat de registeraccountant evenmin in administratiefrechtelijke procedures (belastingzaken) een verschoningsrecht heeft. Ook Busio (1989, p. 197) is van mening dat de beide uitspraken van de Hoge Raad in 1983 en in 1985, naar analogie, met zich meebrengen dat de openbare accountant als getuige ook in belastingprocedures geen verschoningsrecht toekomt.

### 3.5 Intermezzo: de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft op 29 maart 1994 (NJ 1994, 552) in een strafzaak het afgeleid verschoningsrecht erkend in de samenwerking tussen een advocaat en een door deze vanwege zijn deskundigheid ingeschakelde registeraccountant. De Hoge Raad overweegt als volgt:

*“in aanmerking genomen dat die deskundige in verband met de uitvoering van de hem door de advocaat gegeven opdracht zo nodig kennis moet kunnen nemen van bepaalde gegevens en stukken ten aanzien waarvan de plicht tot geheimhouding voor de advocaat geldt, is ook in zoverre een uitbreiding van diens geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht geboden.”*

Dit standpunt van de Hoge Raad wordt herhaald in een uitspraak van 12 februari 2002 (NJ 2002, 440) eveneens in een strafzaak. Gevoeglijk mag worden aangenomen dat dit vaste jurisprudentie is.

### 3.6: jaren 2000

Von Schmidt auf Altendorf (2000) formuleert een nadere onderbouwing voor het standpunt dat de accountant geen verschoningsrecht heeft. Onder verwijzing naar de uitspraken van de Hoge Raad uit 1983 en 1985 neemt hij daaruit over dat de functie van de accountant primair controlerend is en wijst hij op de drie belangengroepen die in genoemd arrest staan vermeld. De verscheidenheid van belangen van deze categorieën brengt met zich mee dat hetgeen de accountant bekend wordt in het kader van

zijn controle niet kan worden ontbeerd bij het aan de dag brengen van de waarheid. Ook Rense (2002) stelt vast dat, in dit geval, de forensisch accountant (auteurs: zie paragraaf 4) geen beroep op het verschoningsrecht toekomt en bespreekt een mogelijke oplossing voor die gevallen waarin de forensisch accountant – en andere forensische onderzoekers – hun geheim moeten bewaren. Zij kunnen een beroep doen op het verschoningsrecht van de advocaat. Rense verwijst naar de hiervoor genoemde arresten van de Hoge Raad en concludeert dat een forensisch accountant kan optreden als deskundige in opdracht van een advocaat, waardoor aan deze het afgeleid verschoningsrecht toekomt. Het verschoningsrecht van de advocaat en dus ook het afgeleid verschoningsrecht van de accountant geldt echter alleen in het kader van een aan de advocaat toevertrouwde aangelegenheid en alleen ten aanzien van datgene waarover de plicht van de advocaat tot geheimhouding zich uitstrekt (Rense 2002, p. 491). Dassen (2006) stelt in een korte bijdrage dat:

*“de achtergrond van het niet toekennen van verschoningsrecht aan de accountant waarschijnlijk is gelegen in het feit, dat een accountant, anders dan een arts, advocaat of priester, niet een bijdrage levert aan een cliënt die van essentieel belang is vanuit het fundamentele recht van ieder mens. Het fundamentele recht van ieder mens op medische, juridische of geestelijke zorg mag niet gecompromitteerd worden door mogelijke zorgen over gebrek aan vertrouwelijkheid als gevolg van die dienstverlening, en naar mijn mening is terecht geoordeeld dat de dienstverlening door een accountant niet in dat rijtje thuisheert.”* (Dassen 2006, p. 138)

In een laatste bijdrage over het verschoningsrecht en het afgeleid verschoningsrecht in het MAB wijst Diekmann (2010, 232) op enkele nadelen die verbonden zijn aan het afgeleid verschoningsrecht. Het is niet absoluut, omdat de advocaat ook gehouden is aan de meldplicht op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT), tenzij deze een opdracht uitvoert waarbij de rechtpositie van de cliënt wordt bepaald. In uitzonderlijke gevallen moet de advocaat getuigen op het algemene belang zijn geheimhoudingsplicht terzijde schuiven. Verder geldt als nadeel dat de forensisch accountant geen directe werkrelatie meer heeft met de oorspronkelijke cliënt. Zijn cliënt is immers de advocaat en alle communicatie met de cliënt wordt in beginsel door de advocaat gedaan, die daarover ook de regie voert.

## 4. De laatste ontwikkelingen: de forensische accountant en het afgeleid verschoningsrecht

De markt waar het wel of niet hebben van verschoningsrecht het meest saillant is, is de markt van forensisch on-

derzoek (Grant Thornton 2013; Taminiau et al. 2019 en recente artikelen uit Het Financieele Dagblad [FD]). Forensisch onderzoekers zijn gespecialiseerd in het opsporen van economische en financiële delicten, zoals fraude of corruptie. De verslaglegging van het onderzoek kan worden gebruikt of ingezet ter ondersteuning van strafrechtelijke of civielrechtelijke procedures. Forensisch onderzoek vindt plaats in opdracht van de top van de organisatie, al dan niet in overleg met het OM, waarbij de bepaling van de procespositie van invloed kan zijn.

Uit een historische reconstructie van de forensisch onderzoekmarkt in Nederland (Taminiau et al. 2019), gebaseerd op 134 FD-artikelen vanaf 1994 en twaalf diepte-interviews met forensisch onderzoekers (accountants en advocaten), blijkt dat die markt oorspronkelijk werd gedomineerd door de accountants in de jaren 90 (met name KPMG als pionier). In deze fase werkten de accountants al samen met advocaten maar meer op pragmatische basis en was de rol van de advocaat meer ondersteunend dan bepalend. In de jaren 2000 veranderde deze markt en de onderlinge relatie tussen de twee genoemde professies. De toegenomen regelgeving, de internationalisering (opkomst van Angelsaksische advocatenkantoren op de Nederlandse markt), de digitalisering, de veranderde cultuur en behoeftes bij de klant, zorgden ervoor dat de advocaat een prominenter rol ging spelen en nam deze steeds vaker de leiding in forensisch onderzoek. In het totale pakket van werkzaamheden dat hoort bij een gedegen forensisch onderzoek werd het aandeel van de accountant steeds kleiner en het aandeel van de advocaat steeds groter. De *hard core* financiële onderdelen van het onderzoek bleef de advocaat veelal uitbesteden aan de accountant, met name aan de Big 4-accountant.

Ondanks het succes van deze opmars vanuit de advocatuur blijven er drie belangrijke kritiekpunten op de advocaat/onderzoeker, veelal geuit door accountants: 1) het is voor de advocaat moeilijk om een onpartijdige rol aan te nemen, omdat een advocaat is opgeleid om het belang van de klant voorop te stellen en dat kan botsen met het aannemen van een onpartijdige rol als onderzoeker en het streven naar waarheidsvinding; 2) daarnaast, kan een kritisch forensisch rapport schade berokkenen aan de relatie van een collega-advocaat die van dezelfde klant een andere opdracht heeft. Dit speelt bijvoorbeeld wanneer het advocatenkantoor dé huisadvocaat is van de opdrachtgever en leverancier is van verschillende soorten diensten. Wanneer de forensisch onderzoeker/advocaat zich hiervan bewust is en hier zelf rekening mee houdt, dan kan dit leiden tot een minder kritisch rapport. In dat geval kan men zich afvragen wat de waarde van het rapport is; 3) een laatste punt van kritiek gaat over het gebruik van het verschoningsrecht door advocaten bij onderzoeken waarin de waarheidsvinding centraal staat en daarnaast het inzetten van dit rechtsbeginsel als marketingtool om zich te onderscheiden van de accountants. In het debat zoals dit de laatste jaren wordt gevoerd in het FD over het verschoningsrecht wordt advocaten verweten, dat zij soms te lichtzinnig accountants de gelegenheid bieden tot

gebruikmaking van het afgeleid verschoningsrecht door de zogenoemde cc-methode toe te staan: in alle correspondentie van de accountant met de klant de advocaat in de cc te plaatsen.

De reactie van de forensisch accountants op deze marktontwikkeling is tweërlei: a. de accountants hebben zich neergelegd bij hun rol in de samenwerkingsrelatie met advocaten, waarin de advocaat leider, hoofdaanemer en coördinator is en de accountant als onderaanemer en externe deskundige fungeert waarbij deze gebruik maakt van het afgeleid verschoningsrecht. Tegelijkertijd blijven de accountants kritisch op de advocaten en ontwikkelen zij een onafhankelijke strategie ten opzichte van de advocaten. Met name de Big 4-accountants willen zich onderscheiden in het forensisch onderzoek door gebruik te maken van de grote internationale dekking van kantoren waar zij zich op kunnen beroepen in het geval van een grootschalig internationaal onderzoek. Daarnaast wordt volop geïnvesteerd in IT-ontwikkelingen, zoals IT-applicaties gericht op fraudepreventie waardoor de afhankelijkheid ten opzichte van de advocaat vermindert (Taminiau et al. 2019).

Recente artikelen in het FD van de laatste drie jaar (zie inleiding) laten zien dat forensisch onderzoek een floreerende markt is en dat de benoemde problemen zoals het verschoningsrecht van advocaten en het afgeleid verschoningsrecht van accountants nog steeds heel actueel zijn. Daarom is het belangrijk om vooruit te kijken.

## 5. Het (afgeleid) professionele verschoningsrecht en de modernisering strafvordering

Het proces tot modernisering van het Wetboek van Strafvordering heeft na zes jaar van voorbereiding in juli 2020 geleid tot de publicatie van de ambtelijke versie van een wetsvoorstel en een memorie van toelichting (Rijks-overheid.nl). Op 2 april 2021 is het wetsvoorstel met een uitgebreide toelichting voor advies naar de Raad van State gestuurd. In het verband van dit artikel gaat onze belangstelling uit naar de wijze waarop de wetgever voornemens is het professioneel verschoningsrecht alsmede het afgeleid verschoningsrecht vorm te geven en naar de toelichting die daarbij wordt gegeven.

### 5.1 het professioneel verschoningsrecht

Het huidige artikel 218 Sv luidt sinds 1926 ongewijzigd als volgt:

*“Van het geven van getuigenis of van het beantwoorden van bepaalde vragen kunnen zich ook verschoonen zij die uit hoofde van hun stand, hun beroep of hun ambt tot geheimhouding verplicht zijn, doch alleen omtrent hetgeen waarvan de wetenschap aan hen als zoodanig is toevertrouwd.”*

In genoemd wetsvoorstel vinden we artikel 218 Sv terug in artikel 1.6.7, zij het in een aangepaste vorm:

*“Getuigen die in de uitoefening van hun ambt, beroep of stand verplicht zijn tot een geheimhouding waarin besloten ligt dat het belang van de waarheidsvinding moet wijken voor het maatschappelijk belang dat ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaring om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden, kunnen zich van het beantwoorden van bepaalde vragen verschonen. Zij kunnen zich slechts verschonen omtrent de wetenschap over hetgeen rechtstreeks verband houdt met deze taakuitoefening.”*

Uit de memorie van toelichting (p. 173 e.v.) volgt dat een van de redenen voor het nieuwe artikel 1.6.7. is gelegen in de ontwikkeling dat de klassiek professioneel verschoningsgerechtigden naast hun verschoningsgerechtigde werkzaamheden ook andere werkzaamheden zijn gaan verrichten. De rechtspraak heeft zich, gelet op die ontwikkeling, met regelmaat moeten uitspreken over de reikwijdte van het verschoningsrecht. Mede hierdoor geeft de thans geldende wettelijke regeling van het professioneel verschoningsrecht niet meer het geldend recht weer en is gekozen voor codificatie van de rechtspraak van de Hoge Raad.

Voor de Hoge Raad moet een persoon (beroepsgroep) voldoen aan een drietal voorwaarden voordat een professioneel verschoningsrecht wordt toegekend:

1. Het moet gaan om een vertrouwenspersoon met wiens beroep onlosmakelijk een geheimhoudingsplicht is verbonden, terwijl dat beroep alleen goed kan worden uitgeoefend als volledige vertrouwelijkheid is geboden (ook ten opzichte van de strafrechter);
2. Met het beroep moet een in het algemeen belang noodzakelijke hulpverleningstaak worden behartigd; en
3. Het algemene belang dat iemand zich – vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking – tot deze hulpverleners kan wenden, moet prevaleren boven het belang van de waarheidsvinding.

De eerste eis is letterlijk terug te vinden in artikel 1.6.7. Anders dan in de memorie van toelichting is overwogen, zijn ook de tweede en derde eis in het nieuwe artikel terug te vinden: het algemeen maatschappelijke belang van een noodzakelijke hulpverlening moet prevaleren boven het belang van de waarheidsvinding.

Uit de rechtspraak van de Hoge Raad is op te maken dat het verschoningsrecht nauwelijks aan andere beroepsgroepen wordt toegekend en voor zover dat wel het geval is, gaat het om hulpverleners die materieel soortgelijk werk verrichten als de klassieke verschoningsgerechtigden.

Uit artikel 1.6.7. is verder op te maken dat het verschoningsrecht niet geldt voor werkzaamheden waarvoor geen geheimhoudingsplicht geldt of die geen verband houden met de essentiële hulpverleningstaak die de ver-

schoningsgerechtigde uitoefent. Met het nieuwe artikel 1.6.7 wordt ook beoogd het misbruik maken van het verschoningsrecht te beteugelen.

*Illustratief zijn in dit verband ook de gevallen uit de praktijk waarin verschoningsgerechtigden worden betrokken bij activiteiten met het enkele doel om bepaalde informatie onder het verschoningsrecht te brengen. Een voorbeeld daarvan betreft de situatie waarin een advocaat wordt opgenomen in de carbon copy ('cc') van emailberichten of aanwezig is bij zakelijke besprekingen. Beoogd wordt om de inhoud van dat emailverkeer of de zakelijke besprekingen onder het bereik van de geheimhoudingsplicht en daarmee onder het bereik van het verschoningsrecht te brengen. Als iemand op een dergelijke wijze informatie aan een verschoningsgerechtigde ter beschikking stelt – dat wil zeggen zonder daarbij de bedoeling te hebben om gebruik te maken van diens verschoningsgerechtigde werkzaamheden – dan strekt het verschoningsrecht zich niet over dergelijke informatie uit.”<sup>5</sup>*

## 5.2 Het afgeleid verschoningsrecht

In de memorie van toelichting (p. 472 e.v.) is tevens aandacht voor het afgeleid verschoningsrecht dat vooral van belang is bij inbeslagneming of onderzoek van gegevens bij een andere persoon dan een functioneel verschoningsgerechtigde. Deze andere persoon kan zijn de cliënt of patiënt of medewerker van de verschoningsgerechtigde of een derde aan wie de informatie door de cliënt of patiënt is prijsgegeven. Deze personen hebben een afgeleid verschoningsrecht. Daarbij is van belang dat in beginsel de primair verschoningsgerechtigde en dus niet de afgeleid verschoningsgerechtigde beslist of het verschoningsrecht in geding is en of daarop een beroep wordt gedaan.

Verschoningsgerechtigde informatie kan bijvoorbeeld aanwezig zijn bij een cliënt of patiënt, denk hierbij aan correspondentie tussen een advocaat en een cliënt (natuurlijke of rechtspersoon) of tussen een arts en een patiënt. Ook kan verschoningsgerechtigde informatie terecht komen bij een (externe) deskundige die door de verschoningsgerechtigde is ingeschakeld teneinde zijn hulpverleningstaak zo goed mogelijk te vervullen. Hierbij kan gedacht worden aan een registeraccountant in bijvoorbeeld een complexe fraudezaak die een advocaat voor zijn client behartigt. Deze zal kennis moeten kunnen nemen van verschoningsgerechtigde informatie door de verschoningsgerechtigde verstrekt. Vereist is daarbij wel dat de verstrekking van die verschoningsgerechtigde informatie plaatsvindt in het kader van de uitoefening van de werkzaamheden van de verschoningsgerechtigde. Ook de adviezen die de deskundige op basis van de aan hem verstrekte gegevens aan de verschoningsgerechtigde uitbrengt, vallen onder dit afgeleid verschoningsrecht.<sup>6</sup> Van deze informatie kan, met andere woorden, geen kennis worden genomen, tenzij een van de uitzonderingen opgenomen in artikel 2.7.64 daarop van toepassing is.”<sup>7</sup>

In onderstaande samenvattende tabel geven we weer hoe in de besproken periodes gedacht werd, thans gedacht wordt en in de nabije toekomst gedacht zal worden over de verschillende typen accountant en het (afgeleid) verschoningsrecht.

divers geworden. Hun onderlinge samenwerking heeft het debat over het verschoningsrecht een impuls gegeven en heeft geleid tot het door de Hoge Raad erkende afgeleid verschoningsrecht in 1994. De rechtspraak van met name de Hoge Raad heeft strenge eisen geformuleerd alvorens

**Tabel 1.** Samenvattende tabel

Heeft de accountant (afgeleid) verschoningsrecht?*			
Type accountant	Overheidsaccountant	Interne accountant	Openbaar accountant (waaronder forensisch accountant)
Periode			
Jaren 40	Bediscussieerd	Ja	Ja
Jaren 60	Bediscussieerd	Ja	Ja
Jaren 80	Onduidelijk	Nee	Nee, wel afgeleid
Jaren 2000	Bediscussieerd	Nee	Nee, wel afgeleid
Jaren 2020 (en voorbij 2026)	Bediscussieerd	Nee	Nee, wel afgeleid (strenge maatstaf)

\*Tabel op basis van dit onderzoek.

## 6. Conclusie

In het bovenstaande hebben we gezien dat zowel in de fase waarin het beroep van accountant niet door de wet is geregeld, als in de fase na de inwerkingtreding van de *Wet van 28 juni 1962 houdende regelen betreffende het accountantswezen* (de voorganger van de Wet op de register-accountants) de accountant in rechte aanspraak kon maken op het verschoningsrecht. Kennelijk heeft het lang geduurd (de oudste uitspraak over verschoningsrecht en de accountant is uit 1933) voordat de Hoge Raad zich hierover heeft kunnen uitspreken. In 1983 heeft de Hoge Raad zich in een strafrechtelijke kwestie negatief uitgesproken over het verschoningsrecht voor accountants. Twee jaar later heeft de civiele kamer van de Hoge Raad dit oordeel gevolgd.

De praktijk van de accountant en die van met name de advocaat als verschoningsrechtigde in de zin van artikel 218 Sv en artikel 165 Rv staat echter niet stil. De wereld van beide beroepsgroepen is meer en meer complex en

sprake kan zijn van het afgeleid verschoningsrecht voor de accountant. Deze rechtspraak wordt in de Modernisering van het Wetboek van Strafvordering gecodificeerd. Terugkijkend op de geschiedenis stellen we vast dat de externe accountant aanvankelijk aanspraak maakte en in rechte kon maken op het verschoningsrecht (in de periode 30 tot aan 1984). Daar ging in de jaren 80 een dikke streep door. Onder bijzondere omstandigheden kon wel sprake zijn van een afgeleid verschoningsrecht, zij het dat misbruik van die cc-constructie moet worden tegengegaan. In de Modernisering van het Wetboek van Strafvordering is daar nadrukkelijk bij stil gestaan. Kortom, in de rechtspraak zal nu al mede naar aanleiding van de jurisprudentie van de Hoge Raad zeer kritisch worden gekeken naar alle feiten en omstandigheden in het geval een accountant middels de verschoningsgerechtigde advocaat aanspraak wenst te maken op het afgeleid verschoningsrecht. Na de invoering van het gemoderniseerde Wetboek van Strafvordering zal dat in versterkte mate moeten gebeuren.

- **Mr. J. Loyson** is senior raadsheer in het Gerechtshof Amsterdam en publiceerde eerder in het Nederlands Juristenblad. Onlangs is van hem verschenen *De raadkamerprocedures in strafzaken* (Kluwer 2020).
- **Dr. Y. Taminiau** is universitair docent aan de VU, afdeling Organisatiewetenschappen. Haar onderzoek richt zich onder meer op de impact van regelgeving op de accountancyprofession en daaraan gelieerde professies.

## Noten

1. De twee intermezzo's hebben betrekking op rechtspraak van de Hoge Raad en zijn omwille van de afzonderlijke ontwikkeling van de rechtspraak en de vakliteratuur niet geïntegreerd in de paragrafen over de literatuur in de genoemde periodes.
2. Politierechter Rechtbank Haarlem op 18 juli 1947 (NJ 1948, 74); Hof Den Bosch 23 mei 1957 (NJ 1957, 659) en Kantonrechter Den Haag 22 januari 1958 (NJ 1958, 629). Zie ook: Rechter-commissaris Rechtbank Amsterdam 9 januari 1933 (W. 12631), en Rechter-commissaris Rechtbank Amsterdam 26 januari 1972, 222, Kantonrechter Den Bosch 5 oktober 1979 (NJ 1980, 315), Hof Den Bosch 29 mei 1981 (nr. 274/81) en Rechter-commissaris Rechtbank Amsterdam 24 juni 1982.
3. zie AG Hartevelde in ECLI:NL: PHR:2020:1101 r.o. 4.4.
4. NJ 1984, 132, punt 6.
5. vgl. ECLI:NL:RBAMS:2015:1775, r.o. 7.3.7; ECLI:NL:HR:2016:110, NJ 2016, 163, r.o. 4.4 en de brief van de Nederlandse Orde van Advocaten



ten aan de Tweede Kamer over het professioneel verschoningsrecht d.d. 14 september 2015.

6. ECLI:NL:HR:1994:ZC9693, NJ 1994, 552 en ECLI:NL:HR:2002:AD4402, NJ 2002, 440.
7. Artikel 2.7.64 luidt: Behoudens artikel 2.7.65, vierde lid, kan van gegevens of aan voorwerpen te ontleen informatie waarover het verschoningsrecht zich uitstrekt geen kennis worden genomen, tenzij:
  - a. de functioneel verschoningsgerechtigde daarvoor toestemming geeft;
  - b. de voorwerpen of gegevens het voorwerp van het strafbare feit uitmaken of tot het begaan daarvan hebben gediend;
  - c. bij het verschoningsrecht, bedoeld in artikel 1.6.7, zeer uitzonderlijke omstandigheden maken dat het belang van de waarheidsvinding in een bepaald geval zwaarder weegt dan het maatschappelijk belang, bedoeld in dat artikel;
  - of d. bij het verschoningsrecht, bedoeld in artikel 1.6.8, anders aan een zwaarder wegend belang een onevenredig grote schade zou worden toegebracht.

## Literatuur

- Berentsen L (2020) Kabinet wil fiscaal verschoningsrecht beperken. Het Financieele Dagblad, 2 augustus 2020. <https://fd.nl/economie-politiek/1352908/kabinet-beperkt-fiscaal-verschoningsrecht-qaklcauaSaCP>
- Boertien C (1960) Het verschoningsrecht van de accountant. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 34(11): 406-409. <https://doi.org/10.5117/mab.34.12316>
- Bos HH (1963) Het beroepsgeheim van de accountant tegenover de tuchtrechter. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 37(4): 164-168. <https://doi.org/10.5117/mab.37.16036>
- Busio MP (1989) De openbare accountant en zijn verantwoordelijkheid ter zake van belasting en ten opzichte van de belastingdienst. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 63(5): 189-197. <https://doi.org/10.5117/mab.63.16756>
- Dassen R (2006) Het einde van de geheimhoudingsplicht. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 80(4): 138-139. <https://doi.org/10.5117/mab.80.16313>
- De Blaeij WN (1948) Prae-advies. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 22(10): 167-172.
- De Groot E (1986) Het verschoningsrecht van de accountant in het burgerlijk proces. *Ars Aequi* 1986 (2): 86-93.
- Diekman P (2010) Meldplichten voor accountants. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 84(5): 228-236. <https://doi.org/10.5117/mab.84.16929>
- Dorresteijn AFM (1985) Het verschoningsrecht en beroepsgeheim, een studie naar aanleiding van HR 25 oktober 1983. NJ.132. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 59(1): 31-42. <https://doi.org/10.5117/mab.59.10712>
- Dorresteijn AFM (1987) Recente rechtspraak over het verschoningsrecht. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 61(1): 4-12. <https://doi.org/10.5117/mab.61.10737>
- Goudekot A (1960) Het verschoningsrecht. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 34(4): 157-159. <https://doi.org/10.5117/mab.34.16023>
- Grant Thornton (2013) Feiten maken het recht. [https://www.grantthornton.nl/globalassets/1.-member-firms/netherlands/insights/thema/geschilbeslechting/grant\\_thornton\\_-\\_feiten\\_maken\\_het\\_recht.pdf](https://www.grantthornton.nl/globalassets/1.-member-firms/netherlands/insights/thema/geschilbeslechting/grant_thornton_-_feiten_maken_het_recht.pdf)
- Kastein AThE (1963) Het beroepsgeheim van de accountant tegenover de tuchtrechter. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 37(11): 425-426. <https://doi.org/10.5117/mab.37.12353>
- Lindner JAMF (1948) Prae-advies. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 22(10): 172-175.
- Polman J (2020) Stibbe vs. justitie: uitputtingsslag om het verschoningsrecht. Het Financieele Dagblad, 12 september 2020. <https://fd.nl/weekend/1356565/stibbe-vs-justitie-uitputtingsslag-om-het-verschoningsrecht-qaklcauaSaCP>
- Pols M, Polman J (2021) Kabinet huiverig voor nauwe samenwerking tussen advocaten en accountants. Het Financieele Dagblad, 12 februari 2021. <https://fd.nl/ondernemen/1373711/kabinet-huiverig-voor-nauwe-samenwerking-tussen-advocaten-en-accountants-qaklcauaSaCP>
- Redactie MAB (1948) Het beroepsgeheim van de accountant in overheidsdienst (I), inleiding van de redactie. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 22(10): 166-167.
- Rense F (2002) (Geen) geheimhouding zonder verschoning; het geheim van de forensisch accountant. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 76(11): 489-492. <https://doi.org/10.5117/mab.76.12747>
- Rijksoverheid.nl: Documenten Modernisering Wetboek van Strafvordering | Publicatie | Rijksoverheid.nl
- Roozen LJM (1948) De accountant-ambtenaar en de overheidsvoorschriften met betrekking tot de geheimhouding. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 22(11): 300-305. <https://doi.org/10.5117/mab.22.12157>
- Sanders HBJ (1948) Prae-advies. Het beroepsgeheim van de accountant in overheidsdienst (II). Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 22(7): 202-210. <https://doi.org/10.5117/mab.22.20017>
- Snijders-Kuipers BA, Tilleman A (2019) Handboek WWFT. Wolters Kluwer (Deventer).
- Taminiau Y, Heusinkveld S, Cramer L (2019) Colonization contests: How both accounting and law firms gain legitimacy in the market for forensic accounting. *Journal of Professions and Organization* 6(1): 49-71. <https://doi.org/10.1093/jpo/joz001>
- Toutenhoofd J (1948) Prae-advies. Het beroepsgeheim van de accountant in overheidsdienst Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 23(1): 18-25. <https://doi.org/10.5117/mab.23.10275>
- Toutenhoofd J (1949) Het beroepsgeheim van de accountant in overheidsdienst (met naschrift L. Roozen). Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde 23 (1): 18–25. <https://doi.org/10.5117/mab.23.10275>
- Van Almelo AE, Pheijffer M (2021) De geheimhoudingsplicht van de accountant (deel 1): juridisch kader. *Tijdschrift Tucht recht* (2): 86-98. <https://www.recht.nl/nieuws/belastingrecht/200285/de-geheimhoudingsplicht-van-de-accountant/>

- Van Essen L (1948a) Het beroepsgeheim, in het bijzonder dat van den accountant. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs huishoudkunde* 22(10): 23-27.
- Van Essen L (1948b) Het beroepsgeheim van de accountant in overheidsdienst. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs huishoudkunde* 22(10): 266-272. <https://doi.org/10.5117/mab.22.11148>
- Von Schmidt auf Altenstadt PJM (2000) Het beroep op de proef. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 74(12): 548-552. <https://doi.org/10.5117/mab.74.13777>