

bestek heengaan van het drietal Polak-Dijker-Blazer, hetwelk op de ontwikkeling van het onderwijs in de accountancy van zo grote invloed is geweest, een welhaast onherstelbare leemte moet betekenen.

Moge het Blazer's nabestaanden tot troost strekken, dat talrijken van onze kring de herinnering bewaren aan hem als een bekwaam, hulpvaardig collega, wiens noeste arbeid het accountantsberoep in vele opzichten ten goede is gekomen.

---

## DE ACCOUNTANT-AMBTENAAR EN DE OVERHEIDSVOORSCHRIFTEN MET BETREKKING TOT DE GEHEIMHOUDING

door Drs L. J. M. Roozen

Vier prae-adviezen zijn gepubliceerd, die zich bezig houden met „een bijzondere zijde van het vraagstuk (van de geheimhouding) ..... de vraag, of de regelen, welke naar de algemeen voorgestane opvatting omtrent zwijgplicht en zwijgrecht in het vrije beroep gelden, ook toepassing kunnen en mogen vinden op de accountants in overheidsdienst”.<sup>1)</sup>

Schrijver dezes meent, dat geen van de prae-adviseurs heeft aange-toond, dat deze zijde van het vraagstuk der geheimhouding werkelijk een principieel eigen inhoud heeft. Slechts één van hen (de heer Sanders) heeft de noodzakelijkheid van dit bewijs ingezien en heeft getracht het te leveren. Hij heeft daar echter naar schrijvers overtuiging in gefaald.

Ziehier waarom.

De vraag valt in tweeën uiteen:

- a. Zijn de beginselen, welke naar het wezen van de functie van de accountant-ambtenaar de inhoud van diens zwijgplicht en zwijgrecht bepalen, dezelfde als voor de accountant in het vrije beroep?
- b. Welke positieve overheidsvoorschriften beïnvloeden de concrete inhoud van zwijgplicht en zwijgrecht van de accountant-ambtenaar op een zeker moment?

De behandeling van de tweede vraag is alleen van practische betekenis, indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord (hetgeen niet het geval zal blijken te zijn).

Voorts mag in geen geval voor de bewijsvoering bij de eerste vraag, een beroep worden gedaan op positieve voorschriften. Hieraan maken drie prae-adviseurs zich schuldig.

Enkele voorbeelden.

De heer *De Blaey*, die wil bewijzen, dat „'t vraagstuk” voor twee door hem onderscheiden groepen van overheidsaccountants „geheel anders ligt”, zegt: „Duidelijk wordt dit als we de voorschriften nagaan”, waarna in zijn betoog het „hoe” het „waarom” vervangt.<sup>2)</sup>

Collega *Drs Lindner* voert geen enkel beginsel aan. Zijn mening, dat „er verschil bestaat in zwijgplicht tussen de public-accountant en de ambtenaar-accountant” volgt volgens hem uit de omstandigheid, dat „de zwijgplicht van de ambtenaar-accountant vast (ligt) in tal van besluiten

<sup>1)</sup> Aldus de formulering door de redactie van het M.A.B. in No. 6/1948 blz. 166.

<sup>2)</sup> M.A.B. No. 6/1948 blz. 169.

en regelingen van wettelijke aard, terwijl die van de public-accountant slechts in algemene bewoordingen in de Wet is geregeld".<sup>3)</sup> Elders zegt hij: „Ik heb nergens een bepaling ontdekt, welke de accountant in overheidsdienst verplicht mededelingen te doen, welke in strijd zouden zijn met zijn geheimhoudingsplicht als accountant.“<sup>4)</sup> Lindner veronderstelt, hetgeen hij bewijzen moet, n.l. dat de accountant-ambtenaar zonder het bestaan van speciale wettelijke voorschriften gebonden zou zijn aan „de algemeen voorgestane opvatting omtrent zwijgplicht en zwijgrecht in het vrije beroep.“

Collega *Toutenhoofd* volgt dezelfde cirkelredenering als Lindner: „De vraag, waar het nu eigenlijk om gaat is: Is de verdergaande verplichting als accountant in overeenstemming te brengen met de verplichting, die wij als ambtenaar hebben .....“

Hij vraagt zich niet af, of de accountant-ambtenaar een verplichting „als accountant“ (lees i.v.m. de formulering van de redactie: „als accountant in het vrije beroep“) heeft.

Doordat *Toutenhoofd* deze eerste, principiële vraag over het hoofd ziet, verdiept hij zich uitsluitend in allerlei wetsvoorschriften, hetgeen, zoals nog blijken zal, voor de oplossing van ons vraagstuk van geen betekenis is.

\*\*  
\*

Het antwoord op de eerste door mij onderscheiden vraag is door de heer Van Essen in zijn prae-advies op de Accountantsdag 1946 op afdoende wijze gegeven:<sup>5)</sup>

„Zy (de ambtenaren-accountants) zijn geen vertrouwensmannen van het maatschappelijk verkeer; het publiek komt niet tot hen met zijn vragen en moeilijkheden, teneinde raad en voorlichting te krijgen. Zij vormen een deel van de Overheid .....“<sup>6)</sup>

M.a.w.:

- 1e. Het leidende motief: „het algemeen belang, dat ligt in de onbeschroomde raadpleging van den vertrouwenspersoon“<sup>7)</sup>, is bij de uitoefening van de functie van accountant-ambtenaar in het geheel niet in het geding;
- 2e. De accountant-ambtenaar is functioneel ondergeschikt aan de Overheid, d.i. aan een organisatie, waarvan de leiding een bepaald doel voor ogen heeft, — een bepaald belang behartigt, i.c. het algemeen belang.

Hij is daarom in al zijn handelingen en in al zijn initiatief afhankelijk van die leiding, om precies dezelfde reden als de accountant-beambte (de accountant in dienstbetrekking bij een particuliere onderneming) functioneel afhankelijk is van de leiding van die onderneming, — functioneel ondergeschikt is aan het belang van die onderneming.

Het tweede punt is essentieel; daaruit vloeit het eerste voort. Immers:

<sup>3)</sup> M.A.B. No. 6/1948 blz. 173.

<sup>4)</sup> M.A.B. No. 6/1948 blz. 174.

<sup>5)</sup> „Het beroepsgeheim, in het bijzonder dat van den accountant“ (zie „De Accountant“ No. 5/1946).

<sup>6)</sup> t.a.p. blz. 29/30.

<sup>7)</sup> t.a.p. blz. 11.

omdat de accountant-ambtenaar niet onafhankelijk is, „komt het publiek niet tot hem, teneinde raad en voorlichting te vragen”. Van primaire betekenis is dus de in artikel 4 Ereregelen geconsolideerde opvatting, dat de leden niet als openbaar accountant kunnen optreden, indien zij een met de onzijdigheid strijdig belang hebben, terwijl zij worden verondersteld, een met de onzijdigheid strijdig belang („van bijzonder aard”) te hebben, indien zij bij enig zedelijk lichaam of enige instelling in dienstbetrekking enige functie bekleden. In die gevallen vervalt het algemeen motief voor de geheimhouding tegenover de werkgever, terwijl anderzijds die geheimhouding door het bestaan van de functionele afhankelijkheid ook niet mogelijk is.

Dit geldt voor de accountant-beambte evenzeer als voor de accountant-ambtenaar. De geheimhouding van de accountant-ambtenaar is dus geen „bijzondere zijde van het vraagstuk” der geheimhouding in dien zin, dat zij principieel eigen problemen schept. De regelen omtrent de geheimhouding van de beambte en ambtenaar beide worden op elk moment naar willekeur door de boven hen gestelde leiding bepaald. Zij kunnen door deze leiding op ieder ogenblik worden gewijzigd, aangevuld of ongedaan gemaakt. De beambte en de ambtenaar dragen met betrekking tot al hun gedragingen, dus ook die in verband met de geheimhouding, geen andere verantwoordelijkheid dan die tegenover hun leiding, op basis van de door die leiding gegeven voorschriften. Zelfs wanneer die voorschriften ontbreken, blijven zij in beginsel hun initiatief ontlenen aan de wil van die leiding en moeten zij zich verplaatsen in de overwegingen van de leiding, d.i. in het aan deze leiding toevertrouwde belang.

\*\*  
\*

Mijn opvatting vindt tegenspraak in de houding en de opvattingen van een bijzonder soort ambtenaren-accountants. Daardoor wordt het onderhavige onderwerp in de praktijk als een apart vraagstuk ervaren.

Uit mijn betoog volgt, dat een onderscheiding van ambtenaren in groepen principieel voor dit vraagstuk alle redenen mist. Maar praktisch kan zij ertoe bijdragen de tegenstellingen in de bestaande opvattingen te verklaren.

Ik heb reeds vroeger in een lezing, gehouden voor de kring N. Holland van het N.I.v.A., over het bredere vraagstuk van de positie van de accountant i.v.m. de overheidsvoorschriften op economisch gebied, een onderscheid gemaakt tussen de accountant-bestuursambtenaar en de accountant in dienstbetrekking bij een van de bestuursorganen der Overheid verbijzonderde accountantsdienst. Met betrekking tot de laatste figuur kan gemakkelijk misverstand ontstaan. Dit komt, omdat accountants van deze verbijzonderde accountantsdiensten (bijv. die van het Ministerie van Economische Zaken) zich opwerpen als vertrouwenslieden van het openbare verkeer. Zij eisen deze functie voor zich op, zoals de accountant in het vrije beroep dit kan doen. Het is niet toevallig, dat de collega's *Lindner en Toutenhoofd* beide uit deze kringen voortkomen. Beiden vóóronderstellen in hun betoog, dat de accountant-ambtenaar een verantwoordelijkheid draagt als die van de accountant in het vrije beroep, naast hun verantwoordelijkheid als ambtenaar.

*Lindner* schrijft: „Dit onderwerp raakt derhalve en de accountant en de ambtenaar”. 8)

8) t.a.p. blz. 173.

*Toutenhoofd:* „De accountant in Overheidsdienst is uit 2 gezichtspunten verplicht tot geheimhouding, n.l. 1e als accountant, 2e. als ambtenaar. De vraag, of wij in de eerste plaats accountant of ambtenaar zijn, is geloof ik niet van veel belang (sic. R.). Wij hebben de verplichtingen van beiden te aanvaarden. Persoonlijk voel ik me in de eerste plaats accountant .....”<sup>9)</sup>

Deze veronderstelling raakt juist de kern van het vraagstuk en zou eerst bewezen moeten worden. Reeds hierboven heb ik op deze cirkelredenering gewezen. Het is duidelijk, dat beide prae-adviseurs daarna nog slechts belangstelling hebben voor de vraag, of en in hoeverre de bestaande voorschriften t.a.v. de geheimhouding voor „de accountant” en de ambtenaar op elkaar zijn afgestemd.

Vormen deze accountants van de verbijzonderde accountantsdiensten nu inderdaad een uitzondering?

In genen dele!

Zonder enig voorbehoud acht ik hier de factor van de functionele afhankelijkheid van gelijke invloed. Al mochten deze ambtenaren momenteel hun subjectieve opvatting over een zelfstandige bepaling van hun verantwoordelijkheid i.v.m. de geheimhouding kunnen verwezenlijken, zo kan de centrale overheid daar elk ogenblik een einde aan maken. Of het eerste het geval is, acht ik voor dit vraagstuk niet eens interessant, althans niet richtinggevend aan mijn conclusie.

Deze accountantsdiensten zijn functioneel gezien monstra, omdat zij niet door de overheid zijn gevormd om uitsluitend interne functies te vervullen (b.v. interne controle op de financiën van overheidsinstellingen), maar omdat de Overheid verwacht, dat het bedrijfsleven hun een gelijk vertrouwen schenkt, als zijzelve doet. Omgekeerd vinden zij haar reden van bestaan in een al of niet gemotiveerd wantrouwen bij de Overheid in de accountants, die in het vrije beroep werkzaam zijn. Indien de accountants in het vrije beroep erin slagen dit wantrouwen weg te nemen, zullen deze accountantsdiensten vanzelf verdwijnen.

Nimmer zullen de accountantsdiensten er echter in kunnen slagen, het vertrouwen van het bedrijfsleven te winnen! Dit is geen kwestie van ondeskundigheid of moraliteit. Evenmin een psychologische afkeer van „ambtenarij”. De accountants in het vrije beroep hebben voldoende gelegenheid, de deskundige en ernstige taakvervulling van de accountantsdiensten te waarderen, n.l. in de vele gevallen, waarin hun een objectieve verklaring wordt gevraagd door het bedrijfsleven omtrent ..... de rapporten van de accountantsdiensten! De oorzaak van deze doublure schuilt in geen andere factor dan de functionele afhankelijkheid van de ambtenaar, die voor het bedrijfsleven de waarborg voor onafhankelijkheid en geheimhouding wegneemt, ook al zou deze door de persoonlijke opvattingen van de accountant-ambtenaar zijn verzekerd.

\*\*

Op deze plaats vraag ik aandacht voor de bijzondere wijze, waarop de heer *Sanders* het vraagstuk heeft benaderd. In tegenstelling tot de drie andere prae-adviseurs heeft Sanders de factor van de functionele onafhankelijkheid wèl in het geding gebracht. Daarbij acht hij het noodzakelijk, „de materie ..... in het bijzonder te bezien vanuit de staatsrechtelijke gezichtshoek”.<sup>10)</sup> Ik kan deze noodzakelijkheid niet inzien.

<sup>9)</sup> t.a.p. blz. 205.

<sup>10)</sup> M.A.B. No. 7/1948 blz. 202.

Sanders ontdekt vanuit zijn gezichtshoek bijzonderheden t.a.v. de positie van de accountant-ambtenaar, welke evenzeer eigen zijn aan de positie van iedere andere accountant, die in dienstbetrekking is van enige organisatie, bijvoorbeeld een bedrijf (met uitzondering van de accountant-medewerker!) Ook de accountant-beambte „(treedt) door de aanvaarding van zijn benoeming (toe) tot een geheel van regelen van bovenaf, aan de totstandkoming waarvan hij individueel geen aandeel heeft”, n.l. het bedrijf. Al zijn die regelen geen „rechtsregels” in de zin van Sanders' betoog, niettemin kan ook de „status” van de interne accountant „alleen door wijziging van die (regelen) zelf, niet door en zelfs tegen de wil van de (beambte) worden gewijzigd”.

Voorts: Ook voor de beambte, die „het met deze wijziging niet eens is, blijft alleen over, de mogelijkheid van het nemen van ontslag”. En de „persoonlijkheid” van de beambte „gaat” op dezelfde wijze en in dezelfde mate „in zijn functie teloor”, als dit met de ambtenaar het geval is.

Sanders' gehele betoog steunt op de tegenstelling tussen publiekrecht en privaatrecht, een tegenstelling, welke voor ons vraagstuk blijkens het bovenstaande ondoelmatig is. Bovendien gaat de maatschappelijke ontwikkeling in een richting, die ertoe leidt, dat bedoelde tegenstelling in het economische verkeer steeds meer vervaagt. Men denke bijv. eens aan de positie van een (interne) accountant van een bedrijfsorganisatie. Is deze ambtenaar of beambte?

Sanders geeft geen blijk, deze ontwikkeling te onderkennen: bij hem zijn Staat en „Overheid” identieke begrippen (zie zijn stelling No. II).

In tegenstelling tot Sanders meen ik, dat er geen controversie bestaat tussen de geheimhoudingsplicht, die de accountant als ambtenaar heeft en die, welke hij als N.I.V.A.-lid heeft (zie zijn stelling No. III). Dit zal ik aan het slot van mijn betoog nader motiveren. Hier wil ik er slechts op wijzen, dat, indien Sanders gelijk mocht hebben, er voor de accountant-beambte een overeenkomstige controversie zou bestaan! er is dus uit dien hoofde alweer geen bijzonder probleem voor de ambtenaar.

Tenslotte: het zal de lezer nu duidelijk zijn, dat Sanders' oplossing (stelling IV): een „publiekrechtelijke (lees: Staats-) regeling van de geheimhoudingsplicht” voor mij slechts een formaliteit is, welke geheel buiten ons vraagstuk staat, laat staan dat zij de oplossing zou kunnen bieden voor een vermeend conflict tussen tweeërlei geheimhoudingsplicht.

\*\*

Nu de eerste (princiële) vraag in deze zin is beantwoord, dat de inhoud van zwijgplicht en zwijgrecht steeds en volkomen wordt bepaald door de overheidsleiding, is de tweede vraag van geen betekenis meer. Zij zou het immers slechts zijn, indien de accountant-ambtenaar in enige mate zijn gedragslijn i.v.m. de geheimhouding zelfstandig (d.i. onafhankelijk van de leiding) moest bepalen. Want dan zouden wij hebben na te gaan of en in hoeverre de positieve voorschriften, als vervat in wetten en reglementen, deze zelfstandigheid ontzien. Nu dit niet het geval blijkt te zijn, is een onderzoek naar de concrete wijze, waarop de overheidsleiding de geheimhouding van haar accountants-ambtenaren regelt, misschien wel interessant in verband met een bepaalde casus, doch het raakt niet aan het eigenlijke vraagstuk.

\*\*

Summa summarum. Het vraagstuk van de geheimhouding van de ac-

countant-ambtenaar is geen vraagstuk met een principieel eigen inhoud. Althans wanneer men aan de factor van de functionele afhankelijkheid de betekenis toekent, die zij heeft en die in artikel 4 Ereregelen is erkend. Alleen door de betekenis van de functionele afhankelijkheid aan te tasten op meer steekhoudende gronden dan tot dusver is geschied, kan men van de geheimhouding door de accountant-ambtenaar een afzonderlijk vraagstuk maken.

\*\*  
\*

Volgt nu uit mijn betoog, dat het voorschrift, vervat in artikel 2, lid 1, van het Reglement van Arbeid, luidende:

„Het is hun (de leden) verboden betreffende hetgeen hun in de uitoefening van het accountantsberoep ter kennis is gekomen, voorzover dit een vertrouwelijk karakter draagt, andere mededelingen te doen, dan de uitvoering van de opdracht vereist”,

niet van toepassing kan zijn op de leden, die ambtenaar zijn, of in het algemeen op de leden, die een dienstbetrekking hebben aangegaan?

Neen. Deze conclusie mag niet worden getrokken.

Want alle voorschriften van de Overheid met betrekking tot de spreekplicht (als complement van het zwijgrecht) — en tot de zwijgplicht van haar ambtenaren zijn voor de accountants-ambtenaren begrepen in de opdrachten, welke deze in hun dienstbetrekking ontvangen. Daarbij is het geheel onverschillig, of deze voorschriften wettelijk zijn vastgelegd, dan wel voortvloeien uit een administratief overleg tussen afzonderlijke Overheidsorganen. Door de aanvaarding van de dienstbetrekking hebben de accountants zich bij voorbaat onderworpen aan elke maatregel, welke de Overheidsleiding in dit opzicht wil nemen; zij kunnen daar slechts aan ontkomen, door de dienstbetrekking te beëindigen. Het maatschappelijk verkeer weet dit (iedere poging om dit bewustzijn te vertroebelen, ware misplaatst) en onthoudt daarom juist de ambtenaar-accountant het vertrouwen, dat hij de publieke accountant schenkt. Het maatschappelijk verkeer realiseert zich de mogelijkheden t.a.v. de mededelingen, die de accountant-ambtenaar moet doen ter „uitvoering van de opdracht”. De laatste maakt dus ook geen misbruik van vertrouwen, wanneer hij zodanige mededelingen doet. Naar dezelfde maatstaf moet de nakoming van artikel 2, lid 1, R. v. A. worden beoordeeld. Komt dus de accountant-ambtenaar, die zijn zwijgrecht laat bepalen door de overheidsleiding niet in strijd met het R. v. A., anderzijds betekent artikel 2, lid 1, een versterking en zo nodig een aanvulling van de overheidsvoorschriften met betrekking tot de zwijgplicht tegenover derden, bijvoorbeeld t.a.v. bedrijfsgeheimen tegenover concurrenten. Het R. v. A. geeft een speciale garantie tegenover het maatschappelijk verkeer en tegenover de Overheid zelve, dat haar leden de hun ter kennis gekomen feiten „voorzover deze een vertrouwelijk karakter dragen”, niet zullen prijsgeven buiten de „uitvoering van de opdracht”.

---

## ENIGE OPMERKINGEN OVER VERVANGINGSWAARDE

*door Drs G. L. Groeneveld*

Het Repertorium van September jl. bracht me in herinnering, dat de heer H. van Duyn in het Mei-nummer van dit maandblad enige bedenkingen geopperd heeft, zoal niet tegen de vervangingswaardetheorie