

# DE PUBLIEKE ACCOUNTANT EN DE OVERHEIDSVOORSCHRIFTEN MET BETREKKING TOT DE GEHEIMHOUDING

door Drs L. J. M. Roozen

In mijn artikel „De accountant-ambtenaar en de overheidsvoorschriften met betrekking tot de geheimhouding”, opgenomen in het Novembernummer 1948 van het MAB, meen ik te hebben aangetoond, dat de vraag naar de rechten en verplichtingen in verband met de geheimhouding voor de accountant in overheidsdienst geen vraagstuk is zoals dit voor de publieke accountant het geval is. Immers: uit het wezen van zijn functie volgt, dat hij enige zelfstandigheid bij de bepaling van zijn zwijgrecht en zwijgplicht noch bezit, noch nodig heeft, zodat hij voor zijn verantwoordelijkheid in dit opzicht slechts behoeft acht te geven op de voorschriften, welke hem door de boven hem gestelde leiding zijn of worden gegeven, terwijl hij bij het ontbreken van concrete voorschriften zijn rechten en verplichtingen moet afleiden uit het door de boven hem gestelde leiding nagestreefde belang. Hieruit volgde de conclusie, dat de concrete voorschriften, door de overheid aan de onder haar gestelde accountants in verband met de geheimhouding gegeven, in de praktijk slechts van voorbijgaande betekenis en voor het vraagstuk niet principieel zijn, omdat er van een *conflict* tussen die voorschriften met een uit het wezen der functie voortvloeiende *zelfstandige* geheimhouding nooit sprake kan zijn.

Geheel anders ligt het vraagstuk voor de accountants in het vrije beroep. Uit het wezen van hun functie: vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, ontlenen zij een door deze functie zelfstandig bepaald complex van zwijgplichten en zwijgrechten. Een aantasting van deze rechten en verplichtingen door concrete wettelijke voorschriften moet dus onvermijdelijk ten gevolge hebben, dat aan die functie, en daarmee aan de organisatie van het maatschappelijk verkeer zelve, schade wordt toegebracht.

Dit wordt nog duidelijker, wanneer wij het algemeen beginsel, waardoor zwijgplicht en zwijgrecht van de accountant worden bepaald, hebben gevonden. Dit beginsel is neergelegd in lid 1 van artikel 2 van het Reglement van Arbeid van het Nederlandsch Instituut van Accountants: het is de inhoud van de opdracht, welke beslist over de vraag, waaromtrent en tegenover wie de accountant moet spreken of zwijgen.

Terwijl nu de „opdracht” aan de accountant-ambtenaar — en in het algemeen van elke accountant in dienstbetrekking — *eenzijdig* wordt verstrekt, kan een opdracht aan de publieke accountant in zijn functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer eerst door deze worden aanvaard en uitgevoerd, wanneer alle *belanghebbende partijen* (en dat zijn er altijd *minstens* twee) nopens het onderzoek *overeenstemming* hebben bereikt. Dit laatste zal eerst het geval zijn, wanneer die partijen het eens zijn geworden over de *vraagstelling*, welke inhoud van de opdracht uitmaakt. Uit het wezen van zijn functie volgt dan, dat de openbare accountant *aan de partijen* mededeling *moet* doen van alle feiten, welke het antwoord op de in de opdracht vervatte vragen kunnen verduidelijken. *Overigens* is hij verplicht tot geheimhouding, heeft hij zowel de zwijgplicht als het zwijgrecht in de meest absolute zin t.o.v. alle feiten, welke hem door de uitvoering van zijn opdracht ter kennis zijn gekomen.

Een complicatie kan daarbij ontstaan, doordat één der partijen uit

dezelfde feiten meerdere conclusies kan afleiden, b.v. wanneer uit een verklaring over de rendabiliteit van een bedrijf over een bepaalde periode, ter motivering van een verhoging van de wettelijk toelaatbare prijzen, de overheid kan afleiden, dat hare prijsvoorschriften zijn overtreden. Hierop dient echter de „feiten producerende” partij (i.c. het bedrijf) zelf bedacht te zijn en deze moet bevorderen, dat de inhoud van de opdracht zodanig wordt geformuleerd, dat deze complicatie wordt opgeheven, i.c. door een vraagstelling nopens de rendabiliteit bij een opbrengst volgens de wettelijk geoorloofde prijzen. De accountant als vertrouwensman vindt in zijn adviserende functie (het voorafgaande overleg met partijen over de inhoud van de opdracht is tot deze functie te rekenen) gelegenheid, op deze complicaties te wijzen. Staat echter de inhoud van de opdracht eenmaal vast, dan kan en mag de accountant geen feiten onvermeld laten, welke tot verduidelijking van het antwoord op de vragen kunnen bijdragen. Immers: zou hij deze feiten onvermeld laten, dan zou hij zich schuldig maken aan een onoprechte verklaring.

Het spreekt vanzelf, dat de *zwijgplicht* vervalt, wanneer en voorzover de feitenproducerende partij toestemming geeft, feiten bekend te maken. Anderzijds kunnen derden, *noch de partijen* het *zwijgrecht*, dat aan de accountant volgens de opdracht toekomt, aantasten, zonder vrije medewerking van de accountant, want deze is slechts gebonden door de opdrachten, welke hij aanvaardt.

\*\*  
\*

De Overheid, die als behoedster van het algemene belang bepaalde gedragslijnen aan het economische verkeer voorschrijft, is uit hoofde daarvan verplicht na te gaan, of die voorschriften worden nageleefd. Men spreekt van distributie-, prijzen- en deviezen-„contrôle”.

Deze actie, *waarbij alle middelen denkbaar zijn*, wordt door de taalkundige gelijkheid van termen, gemakkelijk verward met het begrip „controleren” in *accountants-technische zin*, dat bestaat in het *verifiëren* van quantitative en andere voorstellingen van economische verschijnselen, — in het onderzoek naar de vraag, of deze voorstellingen de leek een beeld geven van de werkelijkheid, zoals de accountant die waarneemt. Conform de aard van zijn deskundigheid beweegt de actie van de accountant zich in hoofdzaak *binnen de administratieve sfeer*. Een in het verkeer geconsolideerde opvatting is, dat de verantwoordelijkheid van de accountant niet verder strekt dan hetgeen uit de administratieve gegevens (in ruime zin) blijkt.

Na deze vergelijking is het duidelijk, dat de overheid gebruik kan maken van de controlerende functie van de accountant *als één der middelen* voor de uitvoering van haar opsporende taak.

Uit het voorafgaande volgt echter, dat de accountant deze functie alleen kan uitoefenen bij hem gebleken *overeenstemming* tussen de feitenproducerende partij en de feitenverzamelende partij nopens de inhoud van elke opdracht. De overheid zou dus die overeenstemming *buiten de accountant om* moeten weten uit te lokken. Daartoe staan haar de geëigende middelen ter beschikking, bijvoorbeeld door een verzachting van bepalingen de voorwaarde te verbinden van een, al of niet periodieke, *verantwoording* of door zodanige verantwoording eenvoudig voor te schrijven. Hieruit vloeit dan vanzelf voort, dat beide partijen: overheidsorgaan en bedrijf het eens worden over een aan de accountant te verstrekken opdracht.

Of bepaalde overheidsvoorschriften billijk of rationeel zijn of niet, gaat

geheel buiten dit probleem om. Vast staat slechts, dat de overheid alleen op deze wijze een rationeel gebruik kan maken van de in het verkeer gegroeide functie van de openbare accountant.

De overheid heeft echter blijk gegeven een onvoldoende inzicht te hebben in het *wezen* van het vrije accountantsberoep door te trachten de functie van de accountant te benutten op een wijze, welke tot de vernietiging van die functie moet leiden. Zij heeft n.l. in bepaalde gevallen inbreuk gemaakt op de geheimhouding, zoals deze voortvloeit uit het *wezen* van de algemene functie van vertrouwensman en in concreto uit de binnen het kader van deze functie aanvaarde opdrachten.

De heer Van Essen heeft enkele sprekende voorbeelden genoemd <sup>1)</sup>:

In de Besluiten herstel rechtsverkeer (E 100) en vijandelijk vermogen (E 133) is bepaald:

„....., *accountants* ..... als getuigen of deskundigen opgeroepen of aangemaand tot het verstrekken van inlichtingen en het overleggen van bescheiden of tot het toelaten van een onderzoek, kunnen „zich tegenover den Raad niet beroepen op eenig beroeps- of ambtsgeheim”.

In het Buitengewoon Navorderingsbesluit (F 159) heeft de fiscus op zijn beurt in andere bewoordingen de geheimhouding van de openbare accountant tegenover de fiscus opgeheven:

„Voor een weigering om te voldoen aan een in dit artikel (10) opgelegde verplichting (tot het verstrekken van gegevens en het verlenen van inzage van boeken en bescheiden), kan *niemand* zich „met vrucht beroepen op de omstandigheid, dat hij uit eenigerlei „hoofde tot geheimhouding is verplicht, (zelfs niet ..... enz.)”.

Hieraan is nog toe te voegen: het Deviezenbesluit, waarin precies dezelfde bepaling als in het Buitengewoon Navorderingsbesluit is opgenomen.

Deze wettelijke bepalingen brengen mede, dat de openbare accountants verplicht zijn, op vordering van bepaalde overheidsinstanties aan deze mededeling te doen van feiten, die hun *bij de uitvoering van geheel andere opdrachten* ter kennis zijn gekomen.

De bedoeling van de wetgever is duidelijk: de openbare accountant is uit hoofde van zijn functie meer dan enig ander bekend met feiten van vertrouwelijke aard en dus ook met eventuele overtredingen van wetsvoorschriften. Dit brengt nog meer zijn adviserende functie dan zijn controlerende functie met zich mede.

Men versta mij wel!

Ik wil hiermede niet suggereren, dat het op de weg van de accountant ligt, adviezen te geven omtrent de wijze, waarop de voorschriften kunnen worden ontdoken. Integendeel dient zijn advies rekening te houden met de wetsvoorschriften, zomede met de strekking van deze voorschriften, voorzover de positieve voorschriften naar de letter voor meerdere uitlegging vatbaar zijn. De bedrijfsleiders moeten echter vaak een vertrouwensman raadplegen over hun beleid in verband met de voorschriften van de overheid. Vaak blijkt dan, dat dit beleid ongeweten overtredingen inhield. De accountant kan dan bij zijn advies nuttig werk verrichten. Daartoe is echter een *onbevreesde* raadpleging een condito sine qua non. Deze is niet gewaarborgd, indien de uit de functie van de accountant

<sup>1)</sup> „Het beroepsgeheim, in het bijzonder dat van de accountant” prae-advies (zie „De accountant”, No. 5/1946) blz. 34 e.v.

voortvloeiende geheimhouding niet wordt geëerbiedigd. Het bedrijfsleven zal de accountants dan niet meer over deze zaken raadplegen.

*Zodoende schaadt dus de overheid zichzelf.*

Daartegenover werpen haar voorschriften, die de geheimhouding opheffen, op den duur *generlei nut af*, omdat de informatiebron bij de openbare accountant zeer spoedig opdroogt.

Doch er is meer: de openbare accountant kan ook de andere specifieke functies voor het openbare verkeer, met name de controle van de jaarrekening, niet meer zo efficiënt vervullen, omdat het volstrekke vertrouwen van de zijde der bedrijfsleiders niet meer kan worden geschonken. De schade, welke hierdoor voor de organisatie van het maatschappelijke verkeer ontstaat, is onberekenbaar.

Mijn conclusie is, dat de opheffing van de geheimhouding van de openbare accountant tegenover de overheid, voor deze overheid van geen enkel blijvend nut is. Sterker nog: zij zal diezelfde overheid en nog meer de organisatie van maatschappelijk verkeer zelfs schade berokkenen.

Het is nu ook duidelijk, dat zodanige opheffing *niet is een afweging* van het algemeen belang, dat gemoeid is met de onbevreesde raadpleging van vertrouwenslieden, en het algemeen belang, dat gelegen is in de naleving van bepaalde wetsvoorschriften resp. de opsporing van economische delicten. Want die opsporing wordt door de opheffing van de geheimhouding op den duur niet bevorderd en de kans op naleving kan door die opheffing slechts afnemen. Daarenboven bezit de overheid de door mij aangeduide middelen, om van de functie van de openbare accountant gebruik te maken ten behoeve van de naleving en de opsporing van hare voorschriften, zonder dat deze functie in haar essentiële waarde voor het maatschappelijk verkeer wordt aangetast.

---

## DE VERVANGINGSWAARDE EN DE ECONOMISCHE POLITIEK IN DE VERENIGDE STATEN

*door J. E. Spinosa Cattela*

Ook in de Verenigde staten wordt veel aandacht gewijd aan het vraagstuk van de vervangingswaarde bij de winstbepaling, niet alleen bij allerlei beschouwingen omtrent fiscale problemen, doch eveneens bij de vraagstukken, die de toekomstige economische politiek van dit land betreffen.

In de door de National City Bank of New York uitgegeven „Monthly Bank Letter” van Januari 1949 wordt een overzicht gegeven van de verhooren en beraadslagingen van de Senate-House Joint Committee, welke commissie de opdracht heeft rapport uit te brengen omtrent de winsten, welke behaald werden door de daar te lande gevestigde ondernemingen. Dit rapport zal aan het Congres voorgelegd worden, teneinde te kunnen dienen bij het vaststellen der toekomstige prijzen-, lonen- en belastingpolitiek.

De Commissie hoorde allerlei personen, „labor-economists”, professoren in de economie, bedrijfshuishoudkundigen, accountants en personen uit industriële kringen.

De getuigen uit de industriële kringen deden uitkomen, dat in de gepubliceerde winsten grote bedragen begrepen zijn, die voortvloeien uit de stijging der waarde van de voorraden. Dergelijke winsten, zo betoogden zij, ontstaan steeds in tijden van stijgende prijzen, maar zij worden als