

HET BEROEPSGEHEIM VAN DE ACCOUNTANT TEGENOVER DE TUCHTRECHTER

door Mr. H. H. Bos

In de vele literatuur over het beroepsgeheim van de accountant is, voorzover ik dit heb kunnen nagaan, nimmer aandacht geschonken aan de vraag of de accountant zijn beroepsgeheim tegenover zijn eigen tuchtrechter kan doen gelden. Kort geleden heeft Reyn opgemerkt, dat het beroepsgeheim van de accountant niet behoort te gelden jegens de tuchtorganen van de beroepsorganisatie.¹⁾ Deze opmerking heeft mij onderstaande bespiegeling in de pen gegeven. Omdat de accountant op meer dan één wijze bij het tuchtproces betrokken kan worden, is het de vraag of het probleem in zijn algemeenheid zo gesteld kan worden. De accountant kan immers als klager, als beklagde en als getuige en/of deskundige in het tuchtproces optreden. Tot goed begrip van zaken is het m.i. noodzakelijk tussen deze mogelijkheden onderscheid te maken. Ik beperk mij daarbij tot de accountant als getuige (en/of deskundige) en als beklagde, omdat het fungeren als klager geheel andere problemen oproept, die in het bestek van dit artikel niet behandeld kunnen worden.

a. *De accountant als getuige*

In de tuchtregeling van het N.I.v.A. is een verplichting van de leden opgenomen om als getuige te verschijnen, indien men daartoe wordt opgeroepen (art. 27 lid 1 van het Reglement op de Tuchtrechtspraak). Uit art. 27 lid 1 j° lid 3 kan men geredelijk afleiden, dat een lid ook verplicht is getuigenis af te leggen.²⁾ Verschijnt hij niet of weigert hij te getuigen, dan kan hij daartoe niet gedwongen worden. Er bestaat uitsluitend een indirecte sanctie op de verschijn- en getuigenplicht, n.l. de mededeling van het tuchtcollege aan het bestuur, die deze non-coöperatie van de betrokkene behelst. Het bestuur kan hiermede naar eigen inzicht handelen, al kan het in een dergelijk geval op zijn weg liggen het indienen van een verzoek tot berechting van het weigerachtige lid te dezer zake in te dienen. Het onthouden van medewerking aan de rechtsvorming binnen de beroepsorganisatie is in het algemeen wel te beschouwen als een gedraging, welke schadelijk is voor het aanzien van de stand van accountants.

Het hierboven gestelde kan uit de aard der zaak niet van toepassing zijn op getuigen, die geen deel uitmaken van de beroepsorganisatie. Eventuele weigering hunnerzijds tot medewerking aan een tuchtproces zal zonder gevolg moeten blijven, omdat zij nu eenmaal niet aan de rechtsmacht van de beroepsorganisatie zijn onderworpen.

De vraag waarom het ten deze gaat is: kan een getuige, die lid is van de beroepsorganisatie, tegenover de tuchtrechter een recht op verschoning doen gelden ten aanzien van zaken, welke hem in de uitoefening van het beroep ter kennis zijn gekomen en welke een kennelijk vertrouwelijk karakter dragen? In de huidige reglementering is dit naar mijn mening niet mogelijk, omdat het verschoningsrecht niet in de tuchtregeling is vastgelegd. Bij de herziening van het Reglement op de Tuchtrechtspraak in 1952 is de vraag aan de orde gesteld of

¹⁾ H. J. Reyn „De werkbescheiden van de accountant”, M.A.B., april 1962, blz. 166.

²⁾ De tuchtregeling van de V.A.G.A. kent soortgelijke verplichtingen (art. 6 Reglement van Toezicht). Aan deze verplichtingen zijn geen sancties verbonden.

het aanbeveling verdiende de artt. 217-219 Wetboek van Strafvordering op de getuigen in de tuchtprocedure toepasselijk te verklaren. Bij monde van de voorzitter van de commissie, welke de herziening had voorbereid, werd toen gesteld, dat deze zaak „veilig aan de tuchtrechter kon worden overgelaten”.³⁾ Het is de vraag of dit probleem hiermede als afgedaan kan worden beschouwd. De rechter kan over de *toekenning* van het verschoningsrecht immers niet beslissen. Het verschoningsrecht bestaat of het bestaat niet. Slechts het orgaan met wetgevende bevoegdheden kan het verschoningsrecht toekennen. De rechter moet als het recht bestaat, uitmaken in welke gevallen het toegepast mag worden en wie daarvan gebruik mogen maken.

Inmiddels blijft de vraag of opneming van het verschoningsrecht in de tuchtregeling wenselijk is. Ik meen, dat dit inderdaad het geval is. De beroepsorganisatie staat reeds jarenlang de erkenning van het recht van verschoning in het gemeene recht voor. Waarom dan niet hetzelfde standpunt in te nemen in het eigen tuchtrecht? De tuchtrechter staan andere „bewijsmiddelen” ten dienste om pretense laakbare handelingen vast te stellen. Ik wil hieraan toevoegen dat in de wet op de registeraccountants dit recht uitdrukkelijk is opgenomen (art. 43 lid 6).

Vergelijking met andere beroepen leert, dat in het tuchtrecht voor advocaten (Advocatenwet, art. 49), notarissen (Wet op het notarisambt, art. 50 e) en medici - incl. tandartsen, vroedvrouwen en apothekers - (Medische tuchtwet, art. 13) het verschoningsrecht voor getuigen evenzeer is vastgesteld. Het verschoningsrecht, zoals dit hier is bedoeld, ligt verankerd in de vertrouwensfunctie van de beroepsgeenoot. Bij botsing van belangen behoort de tuchtrechter op gelijke wijze als de gewone rechter van geval tot geval vast te stellen welk belang in concreto praevaleert.

Overigens zijn uit de jurisprudentie-tuchtrechtspraak van het Instituut geen gevallen bekend, waarin een getuige verschoning heeft verzocht van het afleggen van een verklaring.

b. *De accountant als beklagde*

Voor de beklagde bestaat volgens de reglementering van het Instituut en van de V.A.G.A. een verschijningsplicht (art. 27 lid 1 Reglement op de Tuchtrechtspraak, resp. art. 6 Reglement van Toezicht). De enige sanctie op het niet verschijnen is, dat de tuchtrechter daaruit zodanige gevolgtrekkingen zal mogen maken als hij onder de gegeven omstandigheden zal menen te behoren. Het is zeer wel denkbaar dat hierin een strafverzwarend element zit. Bovendien heeft de tuchtrechter eenmaal geoordeeld, dat het niet ter zitting verschijnen van beklagde als een ernstige reglementsovertreding is te beschouwen.⁴⁾ Het kan dus tevens een nieuw tuchtvergrijp opleveren.

En passant zou ik willen opmerken, dat een *persoonlijk* verschijnen van beklagde aanbeveling verdient. Het recht zich te doen vertegenwoordigen door een gemachtigde, welk recht reglementair is vastgelegd, verdraagt zich m.i. reeds niet met de verschijningsplicht. Belangrijker is echter, dat het karakter van het

³⁾ „De Accountant”, 59e jrg. no. 8 (juni 1953), blz. 97.

⁴⁾ Jurisprudentie tuchtrechtspraak N.I.v.A. 1951-6.

tuchtrecht, waarbij het zozeer om de persoon van de beklagde gaat, met zich mede brengt, dat een persoonlijk ter zitting aanwezig zijn noodzakelijk is, zulks behoudens bijzondere omstandigheden.

De vraag dient gesteld of aan een beklagde het „verschoningsrecht” toekomt. Van zuivere verschoning kan in dit verband eigenlijk niet gesproken worden, omdat dit begrip is gelieerd aan de getuigenplicht.

De vraag komt dus hierop neer: kan een beklagde, eenmaal ter zitting verschenen, weigeren aan zijn berechting mede te werken door het niet beantwoorden van de hem gestelde vragen of het niet overleggen van de door de tuchtrechter verlangde bescheiden.⁵⁾

Volgens de tuchtbepalingen kan beklagde aannemelijk maken, dat hij niet in staat of bevoegd is vragen te beantwoorden of bescheiden, welke de tuchtrechter ter inzage verlangt, over te leggen.

Allereerst het niet in staat zijn te spreken of het niet in staat zijn bepaalde stukken over te leggen. Dit kan natuurlijk niet zonder meer uitgelegd worden als een duidelijk weigeren. Het is immers niet ondenkbaar, dat een beklagde bepaalde dingen niet weet of over bepaalde stukken niet de beschikking heeft. Dan kan hij niet anders doen dan dit de tuchtrechter mededelen en deze kan hem dit bezwaarlijk aanrekenen. Overigens zal het voor een beklagde heel moeilijk zijn aan te tonen, dat hij iets niet weet. De tuchtrechter zal dit met omzichtigheid moeten vaststellen. Gezien de aard van de tuchtrechtspraak zal deze casus zich in de praktijk echter sporadisch voordoen.

Met betrekking tot het niet bevoegd zijn tot spreken of tot het overleggen van bescheiden kan gesteld worden, dat een beklagde zich te dien aanzien op zijn plicht tot geheimhouding beroept, zoals deze is vastgelegd in art. 2 lid 3 van het Reglement van Arbeid. De tuchtrechter heeft in een van zijn uitspraken⁶⁾ gesteld, dat hij de plicht tot geheimhouding van een beklagde in dit geval niet kan aanvaarden. „In beginsel”, zo luidde de redenering, „behoort een beklagde de tuchtrechter zo volledig mogelijk in te lichten als voor het uitoefenen van het disciplinair toezicht nodig is”. Deze uitspraak, welke een interpretatie inhoudt van art. 27 lid 2 van het Reglement op de Tuchtrechtspraak, laat overigens duidelijk de mogelijkheid open, dat zich bijzondere omstandigheden kunnen voordoen, waarbij de beklagde een redelijk belang heeft bij de weigering tot het overleggen van stukken.

Nu zijn er verschillende situaties, waarin een beklagde op dit punt kan verkeren, afhankelijk van de vraag op welke wijze de zaak bij de tuchtrechter ahangig is gemaakt. Als het bestuur een verzoek tot berechting heeft ingediend, staat beklagde aan de andere zijde, al dan niet met zijn cliënt. Laatstgenoemde kan hem van zijn geheimhoudingsplicht ontslaan. Doet hij dit echter niet, dan zal de beklagde naar de ingeving van zijn geweten spreken of zwijgen; doet hij dit wel, dan *mag* de beklagde van de cliënt dus zijn volle medewerking

⁵⁾ Bij het bezien van deze vraag heb ik het probleem van de geheimhoudingsplicht van een bepaalde groep, i.c. van de accountants in dienst van de overheid, buiten beschouwing gelaten. Er is ten deze een uitdrukkelijke uitspraak van de tuchtrechter, inhoudende dat alle leden gelijkelijk aan de tuchtrechtspraak zijn onderworpen (Jurisprudentie tuchtrechtspraak N.I.v.A. 1954-5).

⁶⁾ Jurisprudentie tuchtrechtspraak N.I.v.A. 1959-10.

aan de berechting geven, doch zelfs dan zal zijn eigen verantwoordelijkheid met zich medebrengen, dat hij zelfstandig zijn standpunt in de procedure bepaalt. Een bijzonder aspect kan hierbij zijn, hoe de beklagde zijn eigen verantwoordelijkheid ziet ten opzichte van het aan de wederpartij prijsgeven van bepaalde geheimen van de cliënt. In het algemeen is het echter zo, dat de tuchtrechter van oordeel is, dat het niet van belang is of de cliënt beklagde al dan niet van zijn geheimhoudingsplicht heeft ontslagen. De bovengeciteerde uitspraak laat hierover geen twijfel bestaan. Daarin wordt immers gezegd, dat „aangenomen kan worden, dat cliënten weten, dat de leden van het Instituut aan de tuchtrechtspraak van het Instituut zijn onderworpen. Zij worden geacht zich bij het verstrekken van een opdracht aan een Instituutslid in te stemmen met een zo volledig mogelijke berechting”.

In het geval dat een cliënt zich beklagt over zijn accountant zal er doorgaans reeds sprake zijn van een breuk in de vertrouwensrelatie. Ook dan zal een beklagde zich slechts in bijzondere omstandigheden met succes op zijn zwijgplicht kunnen beroepen.⁷⁾

Tenslotte het geval, waarin een beroepsgenoot zich beklagt over zijn collega. Hier liggen de zaken niet anders dan in het eerste geval. Een beroep op geheimhouding zal in dit geval in principe uitgesloten zijn.

Tot zover de concrete situatie. Uit de reglementaire bepalingen terzake en de geciteerde uitspraak tezamen kan geconcludeerd worden, dat een beklagde slechts in bijzondere omstandigheden met vrucht een beroep op zijn zwijgplicht kan doen en dan nog slechts in die gevallen, waarin hij aannemelijk maakt, dat hij niet bevoegd is tot spreken of tot het overleggen van bescheiden.

Het is twijfelachtig of deze situatie tot bevrediging kan stemmen. De geheimhoudingsplicht van art. 2 lid 3 van het Reglement van Arbeid kent geen enkele beperking, ook niet ten opzichte van de tuchtrechter. Daarnaast zien we, dat de tuchtrechter deze geheimhoudingsplicht door een bepaalde interpretatie van art. 27 lid 2 van het Reglement op de Tuchtrechtspraak zozeer heeft uitgehold, dat er in feite niets van is overgebleven bij de uitoefening van het disciplinair toezicht. Als men de mening is toegedaan, dat een beklagde zich tegenover de eigen tuchtrechter nimmer op zijn plicht tot geheimhouding mag kunnen beroepen - en ik huldig deze opvatting - dan zou dit eigenlijk uit de reglementering zelve duidelijk moeten blijken. Voor degenen, die van de diensten van een accountant gebruik maken, zal het helemaal niet zo vanzelfsprekend zijn, dat zij geacht worden in te stemmen met een zo volledig mogelijke berechting van hun accountant. Het publiek kan niet verwachten, dat de tuchtrechter de geheimhoudingsplicht zozeer geweld kan aandoen, dat vrijwel alle inhoud aan de vertrouwensrelatie wordt ontnomen. Dit zou alleen kunnen, indien in het Reglement van Arbeid, dat in het algemeen geacht wordt deel uit te maken van de opdracht, een uitdrukkelijke bepaling is opgenomen, waarin is vastgelegd, dat tegenover de tuchtorganen van de beroepsorganisatie in principe geen beroep kan worden gedaan op de uit artikel 2 lid 3 van het Reglement van Arbeid voortvloeiende zwijgplicht.

7) De hierbedoelde casuspositie kan tot voor de beklagde onplezierige situaties leiden, indien slechts uit rancuneuze overwegingen of uit willekeur een klacht tegen hem wordt ingediend. In dit verband vestig ik nog eens de aandacht op de overpeinzingen van Sanders in „Tuchtrechtelijke mijmeringen”, M.A.B. 33e jrg. no. 8, sept. 1959 blz. 335 e.v.

Een toevoeging in deze zin zou een belangrijke verbetering betekenen van de thans geldende ongeclausuleerde zwijgplicht-regel. Dat spreken tegenover de tuchtrechter plicht behoort te zijn, staat voor mij vast. Bij een goede tucht-oefening moet het groepsbelang praevaleren boven het individuele belang van de beroepsgenoot, ongeacht de relatie van de beklagde tot de cliënt. Het belang van laatstgenoemde wordt trouwens door een eventuele berechting van zijn accountant indirect in hoge mate gediend. Mijn bezwaar tegen de huidige regeling is eigenlijk, dat de beslissing over spreken of zwijgen voor de tuchtrechter aan de beklagde wordt overgelaten. Deze wordt hierdoor in een gewetensconflict betrokken. Door het clausuleren van de zwijgplicht-regel van art. 2 lid 3 Reglement van Arbeid zijn er drie voordelen: de accountant wordt een gewetensconflict bespaard; de cliënt weet, dat de geheimhoudingsplicht van de accountant niet geldt tegenover de tuchtorganen van de beroepsorganisatie; en het disciplinair toezicht kan beter functioneren.

Concluderend zien we de principiële grondregel van het betrachten van geheimhouding indien men beklagde is. De tuchtrechter aanvaardt deze regel in het algemeen echter niet en meent, dat de cliënt zich hierbij moet neerleggen. Een oplossing zou zijn in de reglementering de geheimhoudingsplicht tegenover de tuchtorganen op te heffen. Hiervoor geldt een belangrijk motief, n.l. dat een beklagde het disciplinair toezicht niet mag frustreren. Niet alleen behoort het individuele belang van beklagde te wijken voor het groepsbelang, doch tevens moet van een beklagde onvoorwaardelijke medewerking kunnen worden verlangd bij de waarheidsvinding van de tuchtrechter.

Zo bezien ontstaat een doelmatige regeling. In de huidige situatie zal een beklagde, die „spreekt” of „bescheiden overlegt”, veelal voor zijn gevoel en zijn geweten zijn geheimhoudingsplicht geweld aandoen en de vertrouwensrelatie tot zijn cliënt schenden. Er bestaan echter goede waarborgen, welke de openbaarmaking van mogelijke geheimen tot het uiterste beperken. Enerzijds is dit de beslotenheid van de procesvoering, anderzijds is dit de geheimhoudingsplicht, welke aan de berechtende instanties is opgelegd. Op deze wijze is het individuele belang van de beklagde en het belang van de cliënt toch met voldoende zorg omgeven.

Van de klager moet tenslotte verwacht worden, dat hij van de hem in de procedure ter kennis gekomen geheimen geen ander gebruik maakt dan uitsluitend voor op de berechting zelve betrekking hebbende doeleinden. Zou hij dit niet doen, dan zal hem ongetwijfeld het verwijt van onrechtmatig te handelen kunnen treffen.