No. 5 10e JAARGANG MEI 1933

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs S. KLEEREKOPER — BESLECHTE GESCHILLEN: PROF. Mr. CH. ZEVENBERGEN — UIT DE FINANCIEELE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN, Ch. HAGEMAN EN A. M. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIENTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK — BELASTINGVRAAGSTUKKEN: P. K. NIEKERK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT-LITERATUUR: Mej. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG

BUITEN DE VASTE RUBRIEKEN WERDEN IN DEN VORIGEN JAARGANG BIJDRAGEN GEPLAATST O.A. VAN J. J. BUNING, H. VAN DULLEMEN, Dr. F. C. VAN GEER, D. J. GERRITSEN, A. H. J. DE GOEY, J. H. HAGEMAN, G. HARTOG, Ir. B. A. DE LA HOUSSAYE, MEVR. M G. MEY—KONING, P. J. POTGIESER, PROF. P. A. J. LOOSECAAT VERMEER, Drs. A. ROBLES, I. ROET, W. WESTRA.

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGEGEVEN. - NADRUK IS GEOORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GENOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCHIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS. ABONNEMENT PER JAAR F 10.—. FRANCO PER POST F 10.24. BUITENLAND F 10.60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN JAARGANG

INHOUD

Beroepsgeheim van den accountant in speciale gevallen Blz. 93
door Jac. H. Mesritz

Uit de financieele huishouding der Overheid . . . „ 97
Red.: J. H. Textor
IX. „De dengdelijkheidverklaring, bedoeld in art. 265 der Gemeentewet", door J. H. Textor

Belastingvraagstukken . . . . . „ 101
Red.: P. K. Niekerk
De Inkomstenbelasting en afschrijving op gebouwen door G. H. Luyendijk

Literatuur . . . . . „ 103
Red.: S Kleerekoper.
„De steekproeven als middel van accountantscontrole" in de literatuur, door Drs. S. Kleerekoper

Overzicht der Referaten, uitgebracht op het vijfde internationaal congres voor wetenschappelijke bedrijfsorganisatie gehouden te Amsterdam, op 18—23 Juli 1932 „ 106
door C. Verwey

Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde . . . . . „ 110

Boeken-repertorium . . . . . „ 111

Ontvangen boekwerken . . . . . „ 112

BEROEPSGEHEIM VAN DEN ACCOUNTANT IN SPECIALE GEVALLEN

ALGEMEENE INLEIDING

De beroepsuitoefening van den accountant is naar drieërlei functie te onderscheiden e.w.:
a. de adviseerende functie;
b de organiseerende functie;
c. de controleerende functie.

In al deze gevallen gaat een opdracht of zoo men wil een verzoek om advies aan de beroepsuitoefening vooraf; uit eigen initiatief zal de accountant zijn taak niet hebben te vervullen.

Dit beteekent dus, dat de bedoeling van zijn werk is degenen, die hem verzochten als accountant te fungeeren, omtrent verschillende punten in te lichten resp. omtrent het gevraagde van advies te dienen.

Zoodra nu de uitvoering van de opdracht met zich mede brengt, dat bestudeering van meerdere gegevens vereischt is, en indien opdrachtgever en degene, wiens administratie moet worden bezien niet dezelfde zijn, ontstaat de moeilijkheid, dat moet worden vastgesteld welke gegevens moeten resp. mogen worden medegedeeld en aan wien dit kan geschieden. Nu bestaat het gevaar, dat door het geven van te veel inlichtingen of door het doen van mededeelingen aan bepaalde personen het beroepsgeheim zou worden geschonden.

Lettende op de hierboven gegeven onderscheiding naar functie stellen wij vast, dat meer dan bij de uitsluitend adviseerende en organiseerende functie van den accountant, bedoelde moeilijkheid zich speciaal zal voordoen bij de beroepsuitoefening als controleur. Hier toch vooral komt de accountant vaak namens derden en zullen hem alle noodige administratieve gegevens moeten worden verstrekt.

Hoewel dus ook bespreking van het beroepsgeheim van den accountant in al zijn functies, het algemeen beroepsgeheim, van belang zou kunnen zijn, meenen wij ons in dit artikel tot eenige speciale gevallen in verband met de controleerende functie te moeten beperken.

Nochtans willen wij vooraf in het kort eenige *wettelijke bepalingen* betreffende geheimhoudingsplicht vermelden, waarmede ook de accountant rekening zal dienen te houden.

In het algemeen is bepaald in W. v. Str. artt. 272—273, dat strafbaar is opzettelijke bekendmaking van geheimen, die men uit hoofde van tegenwoordig of vroeger beroep verplicht is te bewaren, of die in een onderneming waar men werkzaam is werden opgelegd.

Wil men deze bepalingen als richtsnoer nemen, dan zou dus o.a. vast moeten staan, welke geheimhouding het beroep vordert. Wij merken echter op, dat hieromtrent geen dwingende vereenigingsvoorschriften gegeven zijn, die in deze leiding zouden kunnen geven. Wel zegt art. 2 van het „reglement van arbeid" van het Nederlandsch Instituut van Accoutants: „de leden zijn verplicht bij de mededeeling van de uitkomst van hunnen arbeid alle inlichtingen te verschaffen, welke noodig zijn, om een juist denkbeeld van die uitkomst te geven".

Echter kunnen wij hieruit, gezien ook art. 4 van bedoeld reglement, geenszins lezen, dat het verschaffen van inlichtingen, buiten de opdracht vallende, verboden zou zijn.

Evenmin vinden wij, dat in deze materie reeds zoo'n unanieme meening onder vakgenooten bestaat, althans zich kenbaar heeft gemaakt, dat van een „gewoonterecht'' hier sprake zou kunnen zijn.

Naast de algemeene stelt de wetgever ook eenige speciale regelen in W. v. K. artt. 42a 3e lid en 53c. Hier is bepaald, dat het den deskundige benoemd in de N.V. door de algemeene vergadering van aandeelhouders of door commissarissen, teneinde regelmatig toezicht op de boekhouding te houden, (permanente contrôle dus), verboden is, hetgeen hem nopens de zaken der vennootschap blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken, *dan zijn opdracht met zich brengt;* hetzelfde is voorgeschreven voor den deskundige, die bij een enquête, ingevolge benoeming door den rechter, met een onderzoek is belast.

Wij achten het van belang, liefst ter inleiding van nadere polemieken, discussies en eventueele reglementeering, eenige gevallen betreffende beroepsgeheimen onder de oogen te zien.

Ook hier zal de beroepsopvatting omtrent de vraag wat de opdracht met zich brengt, den doorslag moeten geven ter bepaling van het beroepsgeheim.

Bij deze inleidende opmerking willen wij nog vermelden, dat de accountant bij de organisatie van zijn kantoor maatregelen moet nemen om zijn beroepsgeheim te verzekeren.

Allereerst dient hij zijn assistenten zoodanige instructies te geven, dat ook zij van het beroepsgeheim doordrongen zijn; immers zij verrichten hun werk onder verantwoordelijkheid van den accountant (art. 9 reglement van arbeid van het N. I. v. A.).

Daarnaast zijn andere interne maatregelen vereischt als het brand- en braakvrij bewaren van de dossiers, het noemen van cliënten met nummers of letters inplaats van met namen, in correspondentie en administratie.

Dit alles kan het algemeen beroepsgeheim van den accountant ten goede komen.

BEROEPSGEHEIM IN SPECIALE GEVALLEN

Wij willen de volgende punten nu eens nader bezien.

1. Bij het *boekenonderzoek namens derden* vindt de accountant gegevens, die te splitsen zijn in die, welke in verband met de opdracht van belang zijn en alle andere. Aan wien mogen of moeten elk dezer worden medegedeeld?
2. Bij *iedere controle* kunnen gegevens van beiderlei aard, behalve door het boekonderzoek ook worden verkregen ingevolge mededeelingen aan den accountant, al dan niet onder geheimhouding verstrekt. Mag zoodanige geheimhouding worden aanvaard?
3. Bestaat er onder vakgenooten een eensgezinde opvatting omtrent de vraag wie als opdrachtgever te beschouwen is, indien wij een opdracht ontvangen van een medeeigenaar of bestuurder resp. medebestuurder eener onderneming? Is het gewenscht van zijn standpunt in deze te doen blijken vóór de aanvaarding van een opdracht ter voorkoming van een conflict tusschen individueele vakopvatting en het beroepsgeheim?
4. Is het doen van mededeelingen aan anderen dan den opdrachtgever, b.v. aan financieele geïnteresseerden, (obligatiehouders, bank enz.) geoorloofd?
5. Mag men een nieuwe opdracht betreffende eenzelde zaak aanvaarden zonder toestemming van den opdrachtgever en kan men zoodoende ontkomen aan het beroepsgeheim?

Ad. 1.

Speciaal bij het onderzoek namens derden, wat wel in de eerste plaats zal geschieden bij de *investigations,* zal splitsing van de in de administratie der gecontroleerde onderneming aangetroffen gegevens vereischt zijn, in verband met de doelstelling van de opdracht. Immers de gecontroleerde geeft aan derden toestemming tot het accountantsonderzoek te doen overgaan, omdat dit voor het bepaalde doel noodig wordt geacht en in het vertrouwen, dat de accountant feiten, die hiervoor niet dienende zijn, voor derden geheim zal houden. Het behoeft geen betoog, dat de accountant zich in zijn onderzoek niet steeds tot controleering van slechts onmiddellijk ter zake dienende gegevens zal kunnen beperken. Ook wat zijdelings verband met de opdracht kan houden, verdient zijn aandacht. Wel zal hij uiteraard, b.v. bij het vaststellen, namens een verzekeringsmaatschappij, van den kostprijs van het bij een brand in een fabriek verloren gegane fabrikaat, een ander werkprogramma kunnen opstellen, dan indien hij van den betrokken fabrikant een opdracht voor een permanente contrôle zou hebben ontvangen. Het werkprogramma kan zoover gelimiteerd worden als vaktechnisch is toegestaan.

Dit neemt niet weg, dat men *en passant* feiten, liggende buiten de opdracht, kan opmerken.

Bijv. men constateert bij genoemde *investigation* fraude door een kassier, maar concludeert dat deze fraude geen invloed heeft op de bepaling van de waarde der verbrande goederen.

Of b.v. men ontdekt bij een onderzoek namens een kartel op de naleving der kartelovereenkomst door aangesloten ondernemingen, dat bij één dezer aan personeel van leveranciers belangrijke steekpenningen worden gegeven, van welk feit eigenaars of bestuurders der gecontroleerde onderneming al dan niet op de hoogte zijn.

Behalve van genoemde abnormale feiten, zal de accountant bij zoo'n onderzoek op de hoogte geraken van fabrieksgeheimen, namen van leveranciers enz.

Voor ons is het vanzelfsprekend, dat t.a.v. de laatste gegevens onvoorwaardelijke geheimhoudingsplicht van den accountant dient te worden aangenomen, ook tegenover den opdrachtgever, tenzij hieromtrent ter staving van een eindconclusie, ter voldoening aan de opdracht, eenige mededeeling aan dezen noodig zou zijn.

Ten aanzien van alle bij bedoelde contrôles gebleken feiten nemen wij het volgende standpunt in:

a. gegevens, rakende de eindconclusie eener opdracht, worden wèl aan den opdrachtgever en, zonder diens toestemming, nièt aan den gecontroleerde of anderen medegedeeld.

b. Andere gegevens worden aan den opdrachtgever niet gerapporteerd en mogen, voor zooverre aan te nemen is, dat ze den gecontroleerde onbekend zijn, aan deze worden medegedeeld, indien althans hierdoor de opdrachtgever niet wordt benadeeld.

Om misverstand te voorkomen zij omtrent punt a, nog opgemerkt, dat bij opdrachten als hier behandeld, bespreking met den gecontroleerde ter verkrijging van nadere inlichtingen en ter toelichting van minder duidelijke administratieve gegevens, veelal niet achterwege kan blijven.

De eindconclusie worde hem, zonder bepaalde toestemming van den opdrachtgever, niet medegedeeld.

Genoemd standpunt ad. b. verkrijgt groote aantrekkelijkheid als men bedenkt, dat hierdoor voor den gecontroleerde alle bezwaren vervallen om den accountant vrijelijk inzage te geven

van de geheele administratie, waarvan dan, voor zooverre noodig, gebruik kan worden gemaakt.

Niet alleen verkrijgt nu de gecontroleerde de zekerheid, dat, wat buiten de opdracht valt ook niet aan derden zal worden gerapporteerd, hij weet bovendien, dat *en passant* ontdekte onregelmatigheden aan hem kunnen worden medegedeeld. Wel moet de accountant, en wij wijzen hierop met den grootsten nadruk, duidelijk doen uitkomen, dat hij, aangezien dit buiten zijn opdracht viel, op het betreffende feit niet heel diep is ingegaan en dus niet den omvang ervan kan beoordeelen. Dat hij dus wellicht soortgelijke of nog belangrijkere feiten niet heeft gezien.

Temeer moet hieraan worden gedacht omdat verder ingaan op dergelijke afwijkingen dan ingevolge de opdracht was vereischt, voor den opdrachtgever uiteraard geen extra kosten met zich mag medebrengen.

Door de onafhankelijkheid van den public-accountant zal deze, genoemd standpunt innemende, b.v. in het geval van een credietonderzoek namens een bankinstelling bij haar cliënt, o.i. de voorkeur verdienen boven den ambtenaar-accountant in dienst van de bank.

Deze laatste immers zal, indien hem dit gevraagd wordt, wellicht feiten, die overigens met het crediet geen verband houden, moeilijker kunnen verzwijgen, dan de zich op zijn beroepsgeheim beroepende public-accountant.

Het onder a. genoemde willen wij nog met een voorbeeld toelichten.

Stel, dat namens A. wordt onderzocht of het voor dezen gewenscht is toe te treden tot een vennootschap onder een firma gedreven door B. en C.

De accountant mag nu zijn eindconclusie omtrent de *goodwill* van die zaak alleen aan A. mededeelen. Vertelde hij b.v. aan B. of C., dat hij een hooge *goodwill* berekende, dan zou dit de grootte van de aan A. gevraagde inkoopsom kunnen beinvloeden.

Ook indien hij b.v. vaststelt, dat B. door C. als gevolg van bepaalde handelingen is benadeeld, berichte de accountant dit uitsluitend aan den opdrachtgever A. Deze kan hieruit zijn gevolgtrekking maken omtrent de betrouwbaarheid van zijn a.s. medefirmant. Het kan zijn, dat hij het geconstateerde niet van voldoende importantie acht om B. hierop attent te maken, met het risico, dat door de hierdoor ontstane oneenigheid tusschen B. en C. misschien de geheele overeenkomst zou afspringen.

Had de accountant dus een en ander als in het hiervoren genoemd geval van „fraude door een kassier", aan den gecontroleerde medegedeeld, dan zou hij hiermede zijn opdrachtgever hebben kunnen benadeelen.

Ieder geval moet dus wel zeer speciaal bezien worden. Steeds gaat het belang van den opdrachtgever vóór. Is er sprake van een groote benadeeling ten laste van B. en blijkt, dat opdrachtgever A. niet geneigd is den benadeelde hiervan op de hoogte te stellen, dan ontstaat voor den accountant een conflict tusschen zijn beroepsgeheim en zijn verantwoordelijkheidsgevoel.

Ad 2.

De accountantscontrôle omvat het onderzoek der administratie, immers zegt art. 5 van meergenoemd reglement van arbeid, dat de leden van het N. I. v. A. niet verantwoordelijk zijn voor omissiën, welke het onderzoek der administratie niet aan het licht kon brengen.

Sternheim [1]) wijst er in zijn commentaar op dit artikel op, dat het begrip administratie zeer ruim moet worden genomen.

De praktijk wijst uit, dat het onderzoek der administratie tevens met zich mede brengt het stellen van vragen door den accountant aan den gecontroleerde, naar aanleiding van wat hij in de administratie meent te vinden. Ook de hierdoor verkregen gegevens behooren o.i. in elk geval als completeering van het onderzoek te worden beschouwd.

Men zou nu kunnen aannemen, dat wat de accountant overigens te weten komt, wat hem dus behoudens het hiervoren vermelde wordt medegedeeld, buiten beschouwing mag worden gelaten bij het vormen van zijn eindconclusie.

Immers het onderzoek der administratie bracht een bepaald feit niet aan het licht, genoemd artikel ontslaat hem van verantwoordelijkheid.

Wij meenen, dat dit niet de bedoeling van het stellen van dit artikel kan zijn geweest en zouden een zoodanige opvatting dan ook niet kunnen deelen.

Het kan nu voorkomen, dat uit eigen initiatief personen tot den accountant komen om hem, met verzoek tot geheimhouding, van eenig feit op de hoogte te stellen. B.v. een beheerder, die vermoedt, dat bij een „volledig" onderzoek de accountant een bepaald deel der administratie zal gaan controleeren, bekent hem den avond tevoren, dat hij gefraudeerd heeft. Tot deze wetenschap zou de accountant, zijn werkprogramma volgende, vanzelf ook gekomen zijn. Het is hier wel zeer vanzelfsprekend, dat zoodanige mededeeling niet met belofte tot geheimhouding der fraude kan worden aanvaard.

Het kan ook zijn, dat men hem op de hoogte stelt van iets, dat onmogelijk uit de administratie resp. uit dat deel der administratie, dat in verband met de doelstelling van een bepaalde opdracht zou worden gecontroleerd, zou zijn gebleken.

Uitsluitend de vraag of de gegevens voor den opdrachtgever van belang kunnen zijn, kan naar onze opvatting hier nu gelden. Is dit zoo, dan moeten wij van de informatie gebruik kunnen maken; geheimhoudingsplicht mag dus nooit bij voorbaat worden aanvaard.

Zoodanige mededeelingen mogen, indien ze voor den opdrachtgever niet van belang kunnen worden geacht niet aan hem worden gerapporteerd.

Ook hier gelden t.o.v. den opdrachtgever dezelfde regels als die, gesteld voor de aan de administratie ontleende gegevens.

Wel zullen wij echter geneigd zijn de bron der inlichtingen te verzwijgen indien alsnog mogelijk is voor dezelfde feiten een administratieve bron te vinden.

Ten opzichte van den gecontroleerde meenen wij, dat bij vrijwillig verkregen informaties als bovenbedoeld door den accountant een ander standpunt moet worden ingenomen dan dat, vermeld inzake uit het onderzoek gebleken feiten. Onze opvatting is n.l. dat de accountant in zulke gevallen, wat hem niet uit eigen werk is gebleken en wat voor zijn opdrachtgever niet dienende is, niet aan anderen kan mededeelen.

Ad. 3.

Behalve door derden, als onder 1 besproken, kan de opdracht worden verleend door de eigenaars of bestuurders. Ingeval er meer eigenaars resp. bestuurders zijn, kan dit geschieden hetzij door deze gezamenlijk of door één hunner. Omtrent de vraag aan wie, in dit laatste geval, gerapporteerd wordt door den accountant vinden wij bij eenige schrijvers een verschillend standpunt.

Sternheim [1]) zegt, dat bij een contrôle voor een vennootschap onder een firma mededeeling van des accountants arbeid steeds aan alle leden der firma dient te geschieden. Ter voorkoming van een schending van het beroepsgeheim, aldus *Sternheim*, kan de accountant dus niet van één firmant een opdracht aanvaarden.

Verder zegt deze schrijver, dat in de N.V. bij een opdracht

[1]) Leerboek der Accountancy. Deel IIIa. De accountantscontrôle door Dr. *A. Sternheim.*

van de directie, (d.i. een orgaan der N.V.), de mededeeling der resultaten door den accountant aan alle bestuursorganen kan geschieden; dat bij een opdracht door commissarissen de accountant verantwoordelijkheid tegenover de algemeene vergadering van aandeelhouders aanvaardt.

Hiertegenover poneert *Koster* [2]), dat in het eertse geval, bij een opdracht van een vennoot in privé „uitsluitend" aan dezen eersten persoon wordt gerapporteerd; bij een opdracht van de directie van een N.V. alleen aan de laatste; verslaggeving aan commissarissen in dit geval noemt schrijver schending van het beroepsgeheim.

Tevens acht *Koster* in tegenstelling met *Sternheim* een opdracht door de directie in privé aanvaardbaar; dit zou dan voor *Koster*, naar wij afleiden, ook „uitsluitend" rapporteeren aan de directie met zich brengen.

Een soortgelijke moeilijkheid doet zich voor, indien een contrôle-opdracht wordt verstrekt door den leider van een bijkantoor, door den chef van een afdeeling.

Van den opdrachtgever mag o.i. niet worden gevergd, dat hij zich alvorens de opdracht te verstrekken, van des accountants opvatting te dien opzichte op de hoogte gaat stellen. Integendeel, de accountant dient rekening te houden met de gangbare meening van opdrachtgevers en deze te toetsen aan zijn eigen opvatting.

Hij zal nu, alvorens de opdracht te aanvaarden, van zijn afwijkende meening kennis moeten geven en hierover met den opdrachtgever tot overeenstemming dienen te komen.

Het komt ons voor, dat in de praktijk verwacht wordt, dat de accountant rapporteert aan zijn „directen" opdrachtgever. Dit sluit aan bij wat *Koster* mededeelt te willen doen.

Heeft men niets speciaal afgesproken dan achten wij het vereischt, dat nooit, dus ook niet bij het ontvangen van een opdracht van de directie van een N.V., stilzwijgend verlof tot mededeeling aan anderen dan den „directen" opdrachtgever mag worden verondersteld.

Ter bepaling van een standpunt omtrent vereischte verslaggeving in de gestelde gevallen kan men b.v. letten op:

a. den persoon, die mondeling of schriftelijk de opdracht geeft; den „directen" opdrachtgever;

b. den persoon (resp. rechtspersoon), dien de onder a. genoemde geacht wordt te vertegenwoordigen: den „indirecten" opdrachtgever; b.v. bij de N.V. kan in geval van een opdracht door de directie de algemeene vergadering van aandeelhouders als „indirecte" opdrachtgeefster beschouwd worden;

c. dengene, die de opdracht betaalt.

Wij willen, om niet te worden misverstaan duidelijk constateeren, dat wij deze, overigens zeer interessante vraagpunten thans niet willen behandelen. We hopen hierop in een later artikel terug te komen.

In het midden latende dus de al dan niet juistheid van het standpunt, deele men b.v. firmant A., die de opdracht geeft, mede, dat men t.z.t. ook aan medefirmant B. zal rapporteeren; deele men dit de directie t.a.v. commissarissen resp. aandeelhouders mede.

Men kan dan o.a. wijzen op het grootere nut, dat het accountantswerk kan hebben, indien een bepaalde hoeveelheid arbeid tot gevolg heeft, dat èn directie, (gedetailleerd, met bespreking van interne organisatiemogelijkheden), èn commissarissen èn aandeelhouders de voor iedere groep vereischte informatie krijgen.

Laat de accountant na, van tevoren zijn standpunt uiteen te zetten, dan schendt hij zijn beroepsgeheim, telkens als hij aan anderen dan zijn „directen" opdrachtgever mededeeling doet.

Ad. 4.

Naast eigenaars en bestuurders kunnen er ook nog anderen zijn, die op eenigerlei wijze geïnteresseerd kunnen zijn in de resultaten van een accountantsonderzoek in een onderneming. Wij denken b.v. aan hen, die een onderneming, anders dan als eigenaar financieren, b.v. de bank, obligatiehouders enz. Mogen of moeten deze geheel of gedeeltelijk worden ingelicht door den accountant, indien niet ingevolge hun opdracht wordt gecontroleerd.

O.i. wordt steeds het beroepsgeheim geschonden, indien onverschillig welke mededeeling aan hen wordt gedaan, zonder voorkennis of goedvinden van den opdrachtgever.

Wij hoorden in dit verband van het geval, dat een bankinstelling van hare credietontvangende cliënten een verklaring verlangde, onderteekend door cliënt en diens (public)-accountant, dat deze laatste de bank omtrent alles, wat bij het onderzoek zou blijken en van belang kon worden geacht voor de bank, zou inlichten.

Of de accountant zich tot iets dergelijks zal kunnen verbinden wordt verschillend beoordeeld.

In elk geval volgt uit het gestelde voorbeeld, dat men de medewerking van den „directen" opdrachtgever wel degelijk noodig achtte, om mogelijk te maken, dat door den accountant bedoelde mededeelingen konden worden gedaan.

Dit sluit geheel aan bij ons betoog, dat anders schending van beroepsgeheim zou plaats vinden.

Wanneer nu de accountant benadeeling van derden vindt, mag hij deze niet inlichten zonder toestemming van zijn opdrachtgever. Dit neemt niet weg, dat de accountant in zijn, aan den laatste uitgebracht rapport, de onregelmatigheden in woord of cijfer duidelijk doet uitkomen. Waar in het algemeen de geïntresseerde derde, b.v. de bank, wel inzage zal vragen aan den opdrachtgever van het rapport, zal de accountant, zij het dan niet door een positieve informatie, langs indirecten weg bereiken, dat de benadeelde hiervan kennis zal dragen.

Een eisch van den opdrachtgever, om betreffende passage uit het rapport weg te laten, worde niet ingewilligd.

Uitsluitend op voormelde wijze kan een conflict tusschen beroepsgeheim en verantwoordelijkheidsgevoel worden opgelost.

Door directe informatie van derden, kan de accountant, zonder zijn beroepsgeheim te schenden, niet de in het referaat van *Limperg* [3]) bedoelde zekerheid verschaffen, die door het verkeer wordt geëischt.

Indien de benadeelde derde toevallig ook een cliënt van den accountant is en indien bepaalde feiten invloed kunnen hebben op de eindconclusie t.a.v. de verantwoording bij den cliënt, zal de accountant nochtans, zonder vermelding van de bron, van zijn wetenschap gebruik moeten maken, door bij dien cliënt voor bedoelde feiten een administratieve bron op te sporen. Is dit niet mogelijk en kan geen toestemming tot mededeeling worden verkregen, dan kan men den benadeelden cliënt niet inlichten zonder zijn beroepsgeheim te schenden.

Ad. 5.

Beroepsgeheim kan nimmer vervallen, doordat de accountant een opdracht van B. accepteert, met eenzelfde doelstelling als de opdracht van A., om zoodoende het aan A. gerapporteerde, met verandering van eenige titulatuur, aan B. te overleggen.

Zoodanige opdrachten achten wij nimmer aanvaardbaar zonder toestemming van den eersten opdrachtgever.

JAC. H. MESRITZ

[2]) Fragmenten uit de contrôleleer en contrôletechniek door *J. Koster*.

[3]) Referaat Accountantscongres 1926 door Prof. *Th. Limperg Jr.*