

huishouding, is o.i. niet hoger te stellen dan  $f(x - y)$ . Zou dit dus niet impliceren, dat per balansdatum aanwezige, tegen  $f(x - y)$  gekochte voorraden tegen  $f(x - y)$  moeten worden opgenomen ondanks het feit, dat generlei prijswijziging der grondstoffen is voorgevallen? In geval van prijsverlaging der grondstoffen is dit een zeer gebruikelijke methode, doch met betrekking tot een verbod van doorberekening ener prijsverhoging is het probleem voor zover wij weten nog niet aan de orde gesteld.

---

## DE OPENBARE ACCOUNTANT EN DE BEHANDELING VAN BELASTINGZAKEN

door G. Hartog

Mede naar aanleiding van het wel zeer lezenswaardig artikel van de hand van de Heer A. J. F. Reyn ec. drs. in het Octobernummer 1947 van dit blad heeft de redactie van het M.A.B. mij verzocht, mijn mening t.a.v. dit voor alle collega's zeer belangrijke onderwerp op papier te zetten.

Ik voldoe hieraan gaarne, op grond van de overweging, dat het verstandig zal zijn, in het N.I.v.A. te dezen aanzien tot een communis opinio te komen en het kennen der mening van zo veel mogelijk collega's omtrent de meerdere facetten, welke dit onderwerp heeft, zal daarbij een niet te ontberen richtsnoer moeten zijn. De studie-vergadering van 7 Juni j.l., belegd door de Besturen van N.I.v.A. en V.A.G.A., waarin de Heren M. F. J. Cool ec. drs., E. E. Harmsen ec. drs. en L. G. van der Hoek een inleiding hebben gehouden, was hiertoe een eerste en belangrijke stap.

Ik hoop dan ook, dat velen onder ons op hun „portable” zullen klimmen en niet zullen schromen, hun opinie en inzicht omtrent deze materie ter publicering in dit blad aan te bieden.

Ons aller belang is hiermede wel ten zeerste gediend.

Indien ik de inhoud van het artikel van collega *Reyn* in zo weinig mogelijk woorden zou mogen qualificeren, dan zou ik het aldus doen: afgestemd op een bepaalde oplossing in de practijk, met een duidelijke principiële inslag. (Hierbij zij aangetekend, dat het trouwens de vooropgezette bedoeling van de Heer *Reyn* was, een bepaald geval in de practijk te bespreken n.l. de functie van de belastingdeskundige in de organisatie van het accountantskantoor).

Ik vind bij collega *Reyn* de volgende mening:

1. dat in het algemeen een te groot vertrouwen wordt gewekt, indien de accountant, ook al doet hij hiervan mededeling, cijfers bezigt, welke niet gecontroleerd zijn,
2. dat het gewenst is, dat de accountant alleen voor "contrôle-clïënten" belastingaangelegenheden behandelt (bij wijze van service) en hiertoe zo nodig een belastingdeskundige in dienst neemt,
3. dat de accountant niettemin naar buiten verantwoordelijk blijft voor de adviezen en het werk van zijn belastingdeskundige.

Zoals hieruit blijkt, heeft de Heer *Reyn* de principiële zijde van het vraagstuk, welke in het begin van zijn artikel wordt besproken, vrijwel

geheel los gelaten en gaat hij de kant uit van een oplossing, zoals hij zich die in de praktijk voorstelt.

Mijn opmerking is: Gij zult nimmer een bevredigende oplossing in de praktijk vinden, indien Gij de ook door U als juist erkende in de ver-trouwenstheorie verankerde lijn niet doortrekt. De wijze, waarop ik meen, dat deze lijn doorgetrokken moet worden, zal ik hierna bespreken.

Ook ten aanzien van de reeds bovenvermelde inleidingen komt het mij dienstig voor, ten behoeve van het uiteen zetten van mijn eigen stand-punt, de hoofdinhoud in korte trekken weer te geven.

*Collega Cool.* Blijkens zijn eerste stelling gaat hij er van uit, dat de functie van de public-accountant er een is, welke „omvat het optreden als onafhankelijk deskundige met betrekking tot het toepassen van het economisch beginsel voor het bedrijfsleven” en ziet dan als een der aspecten van deze functie, het optreden van de accountant op fiscaal gebied. Hij is er zich echter van bewust, dat het voor hem zelf niet behoorlijk verantwoord kan zijn, de bedrijfsleider, de relaties van advies te dienen omtrent de meest gewenste vorm van handelen en lost deze moeilijkheid op, door bepaalde mensen, die zich op een bepaald gebied gespecialiseerd hebben, aan zijn kantoor te verbinden.

Verder stelt hij, dat de accountant zich als belastingconsulent de tolk mag maken van het subjectieve standpunt van zijn cliënt, mits hij op goede gronden overtuigd is van de juistheid van de als uitgangspunt voor zijn betoog genomen feitelijke gegevens en mits hij te goeder trouw overtuigd is van de redelijkheid van dit standpunt, gezien tegen de achtergrond van het algemeen belang.

Aan de hand van de inleiding van de Heer *Cool* formuleer ik de volgende conclusies:

1. dat het beroep van belasting-consulent een verbijzondering is van de accountantsfunctie,
2. dat hij, indien niet zelf beschikkend over de nodige kennis, mensen aan zijn kantoor zal verbinden, die zich op een bepaald gebied gespecialiseerd hebben.  
Indien hij zijn belastingmensen zaken zou laten behandelen, gebaseerd op niet-gecontroleerde gegevens, moet hiervan onvoorwaardelijk tegenover de betrokken instanties mededeling worden gedaan.
3. dat het slechts een kwestie van organisatie is, of in het accountantskantoor een belasting-afdeling is gevestigd dan wel of de accountant samenwerkt met een afzonderlijk belastingconsulentenkantoor.

Hoewel het niet met zoveel woorden wordt gezegd, meen ik te mogen aannemen, dat de Heer *Cool* in het eerstbedoelde geval de accountant naar buiten verantwoordelijk acht voor het werk van zijn belasting-afdeling.

Afgescheiden van het sub 1 gestelde, ten aanzien waarvan ik meen, dat het is ontstaan, doordat de Heer *Cool* van een niet geheel juiste functie-omschrijving uitgaat, valt te constateren, dat ook hij, de historisch gegroeide praktijk aanvaardend, zoekt naar een oplossing, welke reglementair te verdedigen zou zijn.

In verband met 2 en 3 zou ik de Heer *Cool* willen vragen: indien Gij,

zelf niet over de nodige kennis beschikkend, speciale mensen in Uw dienst neemt, teneinde tegenover Uw relaties verantwoord te zijn, hoe kunt Gij dan tegenover die zelfde relaties verantwoordelijkheid aanvaarden voor de uitkomsten van het werk der belasting-afdeling?

Ik geloof, dat de Heer Cool, indien hij voor het niet nader door hem gepreciseerde begrip „onafhankelijk deskundige" dezelfde definitie zou aanvaarden als die, welke de Heer *v. d. Hoek* geeft, n.l. een deskundige op het gebied van de bedrijfseconomie, de administratieve organisatie en de controle, wellicht ook tot andere conclusies zou zijn gekomen.

*Collega van der Hoek.* Na het geven van een kort historisch overzicht zegt hij o.m. het volgende:

„Een accountant is geworden tot een deskundige op het gebied van de bedrijfseconomie, de administratieve organisatie en de controle. Daardoor heeft de accountant gekregen een controlerende en een adviserende functie, zowel ten behoeve van de leiding als ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

Een belastingdeskundige is geworden tot een deskundige op het gebied van de belastingwetgeving en de daaraan inherente jurisprudentie, maar is en blijft uitsluitend adviseur ten behoeve van de leiding.

Op het verschil, dat de accountant wel, de belastingadviseur geen functie ten behoeve van het maatschappelijk verkeer vervult, dient nadrukkelijk te worden gewezen. Vooral daaruit is te verklaren, dat combinatie dezer beroepen in één persoon niet gewenst is".

Uitgaande van dit standpunt bouwt de Heer *v. d. Hoek* zijn verder betoog op, om te eindigen met een aanhaling uit een artikel van collega *Reder*, hetwelk reeds in 1928 in het M.A.B. werd gepubliceerd:

„Samenvoeging is verkeerd; samenwerking daarentegen logisch en doeltreffend" (nl. die tussen accountant en belastingconsulent H.).

Voor rekening van collega *v. d. Hoek* meen ik tot de volgende conclusies te mogen komen:

1. dat de accountant in de uitoefening van zijn functie, ook in die als adviseur van de leiding een vertrouwensman is en blijft, wiens mededelingen, aan wie ook gedaan, moeten voldoen aan de eisen van objectiviteit en onpartijdigheid.
2. dat de belastingconsulent niet optreedt ten behoeve van het maatschappelijk verkeer en het daarom ongewenst is, de twee beroepen in één persoon te verenigen. Dit zelfde geldt voor het geval, dat de accountant een belastingdeskundige in dienst neemt resp. dat zij zich associëren.
3. dat gebleken is, dat de accountant en de belastingadviseur enige gemeenschappelijke gebieden hebben en het daarom de meest gewenste toestand is, dat zij ieder voor zich zelfstandig gevestigd blijven, doch wederkerig van elkanders diensten gebruik maken.

Ik kan het met het betoog en de conclusies van de Heer *v. d. Hoek* vrijwel geheel eens zijn. Alleen het sub 2 gestelde motief, n.l. de reden, waarom het ongewenst is, de twee beroepen te combineren, zou ik anders willen stellen en van verder gaande strekking doen zijn. Hieraan zij

echter toegevoegd, dat wij per saldo wellicht hetzelfde bedoelen. Ik kom hierop nog nader terug.

*Collega Harmsen* ten slotte. Hoewel academisch gevormd accountant en lid van de V.A.G.A., is de Heer *Harmsen* — in afwijking van de twee andere inleiders — niet als public-accountant gevestigd, doch als Belasting-inspecteur werkzaam. Zijn bedoeling is echter, het onderhavige vraagstuk niet alleen en uitsluitend van fiscaal standpunt te bezien, doch juist zoveel mogelijk van een algemeen standpunt uit te gaan.

Als eerste stelling geeft hij, dat het wel vaststaat, dat er een zeer grote behoefte aan assistentie in belastingzaken bestaat, waaraan de belastingadministratie zelf schuldig is. Overigens bestaat er tot dusver geen enkele wettelijke regeling voor het beroep van belastingdeskundige en in de derde plaats is het aantal belastingdeskundigen bij lange na niet in staat aan de behoefte van het publiek te voldoen.

Uitgaande van deze drie onbevredigende punten constateert de Heer *Harmsen*, dat het niet alleen historisch verklaarbaar maar ook onvermijdelijk is, dat de accountant althans een gedeelte van die taak op zich heeft genomen, waarna hij opmerkt „Daarom kan daar in beginsel geen bezwaar tegen bestaan”.

Verder wijst hij op het verschil, dat te dezer zake gemaakt moet worden tussen de prospectieve en de retrospectieve taak (ook de Heer *Cool* wijst hierop) en merkt t.a.v. deze laatste op „Bij de retrospectieve taak zal het vaak moeilijker zijn voldoende objectief te blijven”.

Na gewezen te hebben op de gevaren, welke het optreden als belastingconsulent voor de accountant — en dat niet alleen individueel, doch ook en vooral als geheel, als stand — heeft, komt hij tot zijn conclusie, welke ik in haar geheel overneem:

„Ik meen, dat de taak tussen beide beroepen het best verdeeld kan worden, zoals ik dit hierboven heb genoemd, waarbij dan niet vergeten moet worden (en dit zij mijn slotwoord) dat beide elkaar wederkerig nodig hebben. De accountant kan slechts een deel van de belastingzaken doen en moet verder verwijzen naar een der allround gevormde belastingconsulenten. Deze laatste moet bij de cijferbeoordeling van zijn cliënt, zeker voor zover deze tot de ondernemers behoort, weer terugvallen op de verklaring of het rapport van de op *dit* terrein deskundige accountant”.

Aan de hand van een en ander meen ik het volgende te mogen vaststellen:

- a. de Heren *Reyn*, *van der Hoek* en *Harmsen* nemen het standpunt in, dat het beroep van belastingconsulent een afzonderlijk beroep is; de Heer *Cool* ziet het als een verbijzondering van de accountantsfunctie,
- b. de Heren *van der Hoek* en *Harmsen* menen, dat deze twee beroepen niet met elkaar vermengd moeten worden, doch dat er wel sprake behoort te zijn van onderlinge samenwerking. (Ook de Heer *Reder* stond op dit standpunt).
- c. de Heer *Reyn* ziet als afdoende oplossing, dat het accountantskantoor alleen de belastingaangelegenheden van zijn contrôlecliënten behandelt, met behulp van een in zijn dienst genomen

belastingdeskundige, hetgeen betekent, dat hij hier de lijn niet doortrekt.

Voor het uitvoeren van opdrachten ten behoeve van de z.g. belastingcliënten wil hij een zelfstandig belastingadvieskantoor oprichten, *doch onder een andere naam dan die van het desbetreffende accountantskantoor.*

Ook hier trekt hij de scheidingslijn m.i. niet scherp genoeg door; het is niet het verschil in *naam*, dat de doorslag geeft, maar het *niet-verantwoordelijk kunnen zijn* van de accountant voor het werk van de belastingdeskundige.

Ook naar mijn overtuiging is er wel degelijk van twee afzonderlijke *beroepen* sprake en nog wel van dezulke, welke onder geen omstandigheden voor verenigbaarheid in aanmerking komen. Ik hoop dit in het hierna volgende aan te tonen.

Gezien echter het voorgaande en vooral mijn laatste bewering, zal het noodzakelijk zijn, dat ik mijn betoog op een iets bredere basis zet dan door voornoemde vier collega's is geschied. Dit is niet als critiek bedoeld, maar alleen, omdat ik meen, dat wij slechts dan met elkaar tot een gefundeerde conclusie kunnen komen, indien wij de lijn, welke de vertrouwens-theorie ons als houvast heeft gegeven, in haar volle consequentie doortrekken, waarbij dan uiteraard niet alleen het beroep van belastingconsulent in het geding komt.



Het ligt m.i. voor de hand, dat *alle* door de public-accountant te verrichten werkzaamheden verklaard behoren te worden uit de functie, welke hij in de maatschappij inneemt.

Een nader definiëren van die functie zal dus vooraf moeten gaan.

Na hetgeen hieromtrent door Prof. Dr Th. Limperg Jr. is gepubliceerd, zowel in zijn inleiding voor het Accountants-congres te Amsterdam in 1926 als in het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde <sup>1)</sup> kan ik te dezer zake kort zijn.

In grote lijnen gezien, is het betoog van Prof. Limperg als volgt weer te geven:

In het gestelde geval hebben wij te doen met economische vraagstukken en dus valt te onderzoeken, welke de *economische* functie van de accountant is en wel — teneinde het doel niet voorbij te schieten — met name in *Nederland*.

Deze functie valt uiteen in twee andere t.w. *controlerend (en adviserend) orgaan van de bedrijfsleiding* en *controlerend (en adviserend) orgaan van het maatschappelijk verkeer*.

Aangezien het vooral de laatstbedoelde functie is, waarin de verschillende problemen te dezen aanzien het scherpst tot uiting komen, zal ik mij hiertoe beperken.

Na een hiertoe strekkende inleiding schrijft Prof. Limperg op pag. 20 van het M.A.B. 1932 het volgende:

„De accountant doet thans zijn intrede in de maatschappij als

---

<sup>1)</sup> „De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen” in de nummers van Februari 1932, October 1932, October 1933 en November 1933.

„vertrouwensman in en voor de financiering der voortbrenging.  
„Daarbij is hij ook vertrouwensman voor tal van bijzondere be-  
„langen, de belangen van zijn opdrachtgevers. Maar de groote be-  
„teekenis van zijn ambt wordt ontleend aan zijn functie van ver-  
„trouwensman van de onpersoonlijke maatschappij, van de spaar-  
„ders en van de andere belanghebbenden, *die niet zijn opdracht-  
„gevers zijn*. Die functie van vertrouwensman van het maatschappe-  
„lijk verkeer is verreweg de belangrijkste functie van den accoun-  
„tant. Zij geeft den hoofdinhoud aan zijn ambt, bepaalt ook in  
„hoofdzaak zijn economische rol in de maatschappij.”

Overigens wijst Prof. Limperg er op dat, hoezeer een definiëren van de accountants-functie van belang is, het uiteindelijke doel moet zijn een bepalen van de inhoud van die functie d.w.z. de inhoud van de taak, welke de openbare accountant, als drager van de hem toegewezen functie, in het maatschappelijk bestel is opgelegd.

Een functie immers zonder bijbehorende taak, ergo zonder inhoud, is als een lege dop en als zodanig economisch niet verantwoord.

Inderdaad worden door Prof. Limperg aan een beschrijving en nadere analyse van de inhoud der taak vele wetenswaardige beschouwingen gewijd. Aangezien deze echter praktisch uitsluitend betrekking hebben op een deel der functie — nl. het controlerende deel — zal ik ze buiten deze bespreking houden.

In de plaats hiervan komt het mij, ten behoeve van het onderhavige onderwerp, meer gewenst voor, te trachten een zo kort mogelijk geformuleerde *algemene* definitie te geven.

De accountant (d.w.z. de public accountant) is — zo betoogt Prof. Limperg — de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer.

Accoord, zullen velen zeggen, maar dat is ook de geneesheer en de advocaat en de belasting-consulent, want ook aan dezen q.q. kan men de meest vertrouwelijke mededelingen doen, zonder er bevreesd voor te zijn, dat zij het in hen gestelde vertrouwen zullen beschamen.

Dit is uiteraard volkomen juist en de genoemde functionarissen zijn ten deze inderdaad met de accountant op één lijn te stellen resp. de accountant met hen.

Edoch — en dit wordt bij de zo juist besproken redenering over het hoofd gezien — men mag de functie-omschrijving „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer”, zoals Prof. Limperg deze voor de accountant stelt, niet alleen aldus interpreteren.

Al ligt het weliswaar in het wezen der functie opgesloten, al is het zelfs een integrerend deel er van, Prof. Limperg bedoelt niet te zeggen: Gij kunt de accountant gerust Uw geheimen toevertrouwen, deze zijn bij hem veilig.

Hij zegt iets geheel anders nl. dit:

de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer betekent dat elke verklaring, elke mededeling, welke een openbaar accountant afgeeft, t.a.v. inhoud en strekking altijd en onder alle omstandigheden een onafhankelijk objectief oordeel inhoudt tegenover *ieder* d.w.z. ook tegenover hen, die niet zijn opdrachtgevers zijn en wel in die zin, dat het gegeven oordeel steunt op de specifiek deskundige arbeid, welke de accountant aan zijn verklaring heeft doen vooraf gaan.

Voorop gesteld, dat de betekenis van „Vertrouwensman” voldoende is omschreven, zou men de functie van de public-accountant derhalve kunnen weergeven als

vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, uit hoofde van zijn specifieke deskundigheid op een bepaald gebied.

Ter verduidelijking van hetgeen ik met dit laatste bedoel, wil ik het volgende, vergelijkenderwijs gestelde, voorbeeld geven:

*de ambtenaar-accountant* is deskundig op een bepaald gebied, in vele gevallen is hij echter in eerste instantie „ambtenaar”,

*de beambte-accountant* is deskundig op dat zelfde gebied, maar in eerste instantie is hij „beambte”,

*de public-accountant* is eveneens deskundig op dat gebied, echter *niet* gebonden aan enig hiërarchisch verband, doch steeds en onder alle omstandigheden *wel* gebonden aan de verantwoordelijkheid, welke zijn functie als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer hem oplegt, in de zin als hiervoor uiteengezet.

Deze laatstbedoelde gebondenheid nu is m.i. nimmer los te maken; de openbare accountant is nooit het een of het ander, doch steeds het een en het ander. Wie bevoegd is zich als public accountant aan te dienen, aanvaardt, bij de gratie van zijn specifieke deskundigheid, automatisch de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer d.w.z.

elke verklaring, elke mededeling, welke hij afgeeft, houdt t.a.v. inhoud en strekking altijd en onder alle omstandigheden een onafhankelijk objectief oordeel in tegenover *ieder*, dus ook tegenover hen, die niet zijn opdrachtgevers zijn en wel in die zin, dat het gegeven oordeel steunt op de specifiek deskundige arbeid, welke hij aan zijn verklaring heeft doen vooraf gaan.

Gezien dit standpunt, mag ik uit het voorgaande logisch concluderen:

dat elke functie, waarbij de besproken gebondenheid *niet* als eis wordt gesteld resp. niet behoeft te worden gesteld, met de functie van public accountant *onverenigbaar* is te achten.

en anderzijds,

dat alle werkzaamheden — mits deze liggen op het terrein, waar de accountant deskundig is — waarbij die gebondenheid *wel* in tact blijft, tot de taak van de public accountant zijn te rekenen.

Na het voorgaande meen ik, zonder misverstaan te worden omtrent het totaal der aan de functie te stellen eisen, de taak van de public accountant, welke hem in het economisch bestel toevalt als de inhoud van zijn functie, in het algemeen te mogen omschrijven als:

het verrichten van alle werkzaamheden (incl. het geven van adviezen), waarbij administratief/technische en/of controle/technische deskundigheid (deze laatste op administratief gebied) gecombineerd met bedrijfs-economische geschooldheid het op de voorgrond te stellen kenmerk is, voor zover aan deze werkzaamheden geen uitvoerende macht of bestuurs-bevoegdheden worden ontleend — behoudens dan in eigen kring.



Waar hiervoor enkele maatschappelijke functies door mij zijn genoemd, zou het niet juist zijn, deze in verband met het geheel niet nader te bezien.

Wat de specifieke deskundigheid betreft, inderdaad, daar ligt de kwestie op een gelijk niveau. Ook de geneesheer, de advocaat, de belasting-consulent zijn deskundig op een speciaal gebied. Maar hoe staat het met de objectiviteit van de door hen af te geven verklaringen resp. mededelingen en hunne verhouding tegenover het maatschappelijk verkeer?

Het spreekt van zelf, dat de geneesheer, die een verklaring afgeeft aan de Medische afdeling ener Levensverzekering Mij, omtrent een door hem ingesteld onderzoek naar de fysieke gesteldheid van een candidaat-verzekerde, hierin een onafhankelijk objectief oordeel geeft. Wij kunnen echter moeilijk beweren, dat die geneesheer hiermede een verklaring afgeeft, welke voor het Maatschappelijk verkeer is bestemd resp. ook maar de bdoeling kan hebben, bestemd te zijn voor iemand, die niet zijn opdrachtgever is.

En zo spreekt het ook van zelf, dat ik tegenover hen, die speciaal deskundig zijn op het gebied der juridische wetenschap resp. der belastingwetenschap, evenmin iets denigrerends bedoel, indien ik beweer, dat zij niet gebonden zijn aan de verantwoordelijkheid van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Zij behartigen de belangen van anderen in die zin, dat ook van hen niet de objectiviteit verlangd wordt — gegrond op een onafhankelijk objectief oordeel, na een deskundig onderzoek — welke *men* — d.i. het maatschappelijk verkeer — van de accountant verlangt. Zij zijn „partij” en het maatschappelijk verkeer verwacht van hen, dat zij dit zijn.

Laat ik een eenvoudig voorbeeld geven.

Indien, bij overdracht van een onderneming, zowel door de ene als de andere partij een accountant wordt aangewezen, is dit niet, omdat de eerste de belangen van de ene partij à tors et à travers moet bepleiten en de tweede die van de wederpartij, maar alleen en uitsluitend, opdat zij, op grond van een ingesteld onderzoek, gezamenlijk tot een oordeel zullen komen, hetwelk niet alleen tegenover de koper en de verkoper de toets der objectiviteit kan doorstaan, maar tegenover welke hierbij betrokken instantie dan ook.

En stelt U nu eens hier tegenover de taak van de twee advocaten, van wie er in een civiele procedure door elk der partijen en is benoemd.

Ongeveer gelijk aan deze laatstbedoelde taak is die van de belasting-consulent. Ook hij is „partij” d.w.z., dat hij met alle geoorloofde middelen — evenals de advocaat — de belangen van zijn opdrachtgever zal bepleiten. Zoals van de advocaat wordt *verwacht*, dat hij zal doen tegenover de rechtsprekende instantie, wordt van hem *verwacht*, dat hij tegenover de fiscus datgene naar voren zal brengen, wat in het voordeel van zijn cliënt pleit met alleen en uitsluitend als basis, de betekenis der wettelijke bepalingen, zoals *hij* die meent te moeten interpreteren.

Ma.w., noch tegenover de advocaat, noch tegenover de belasting-consulent behoeft de eis van gebondenheid aan het zijn van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, welke onder alle omstandigheden wèl voor de accountant geldt, te worden gesteld, ergo de functie van accountant en die van advocaat resp. van belasting-consulent zijn *niet* verenigbaar.

Over het vraagstuk der verenigbaarheid resp. der niet-verenigbaarheid is reeds door meerderen geschreven, doch ik wil mij te dezen aanzien



practisch uitsluitend beperken tot de inleiding, getiteld „De incompatibiliteiten van het Accountantsberoep”, welke collega L. van Kampen op 10 November 1934 op een ledenbijeenkomst van het N.I.v.A. heeft gehouden.

De Heer Van Kampen zegt in zijn eerste stelling:

In de regeling der vrije beroepen behoort onvereinigbaar verklaring niet om praktische redenen, maar uitsluitend om ideële of principiële redenen voorzien te worden.

Zoals uit het voorgaande blijkt, kan ik het voor het overgrote deel met deze stelling eens zijn; de „ideële” redenen zou ik echter buiten het geding willen laten, zodat alleen de „principiële” redenen over blijven.

De reden, waarom ik de functie van geneesheer, advocaat, belastingconsulent, makelaar, actuaris enz., doch evenzeer die van kruidenier, handelaar in kantoor-machines enz. niet met de functie van accountant verenigbaar acht, is niet, omdat ik meen, dat de ene op een hoger of lager maatschappelijk niveau staat dan de andere, maar alleen en uitsluitend

omdat ieders *gebondenheid* aan zijn verhouding tegenover het maatschappelijk verkeer onderling zodanig afwijkt, dat de inhoud van ieders taak en dus ook de functie *niet* met die van de public-accountant te combineren is.

Deze principiële reden tot incompatibiliteit komt wel zeer sterk tot uitdrukking bij de Franse advocatuur. Deze is mede in dit opzicht zwaar gereguleerd, waarvan collega Van Kampen een serie voorschriften opsomt.

Ook t.a.v. het verschil in maatschappelijk niveau wordt door mijn geachte collega het nodige opgemerkt en wel, naar aanleiding van hetgeen Stipriaan Luisius zegt n.l.

„Er is onderscheid tusschen een advocaat en een kruidenier. Het „eene is een egoïstisch vak en het andere een altruïstisch vak. De „kruidenier kruideniert alleen om geld te verdienen, de fatsoenlijke „advocaat practiseert in hoofdzaak om zich nuttig te maken.”

De Heer Van Kampen laat zich te dezen aanzien o.a. aldus uit:

„Ik geloof niet aan de advocaten, die in hoofdzaak werken om „zich nuttig te maken en evenmin aan de kruideniers, die alleen „kruidenieren om geld te verdienen.

„Ik meen dat, meer nog dan de persoonlijke qualiteiten, de om- „standigheden buiten de persoon zelf uitmaken of hij kruidenier „dan wel advocaat zal worden en dat in ieder beroep lust tot ar- „beid, wensch zich nuttig te maken, verlangen naar de boterham, „hoop op vooruitkomen, zich mengen en zich mengen moeten om „een harmonieus beroepsleven te vormen.”

Dit is mij inderdaad uit het hart gegrepen; mijn bezwaar er tegen als argument is echter, dat het niet tot de „principiële” doch tot de „ideële” redenen behoort.

Even verder zegt de Heer Van Kampen:

„Wij mogen niet vergeten, al vergeten misschien sommige advo- „caten het wel, dat de advocaat zich bij eede verbindt, geen zaken

„aan te raken of te verdedigen, die hij niet in gemoede geloof  
„rechtvaardig te zijn. Dat eischt ook objectiviteit.”

Is deze laatste opmerking nu inderdaad wel juist d.w.z. kan men in dit verband wel van „objectiviteit” spreken? Ik meen van niet. Al durf ik de bewering van mijn geachte collega niet „onjuist” te noemen, ik geloof toch dichter bij de waarheid te zijn, wanneer ik er „onderscheidingsvermogen op het gebied der beroeps-ethiek” voor in de plaats stel. Objectiviteit in de zin, zoals die van de public-accountant wordt verwacht bij het geven van zijn onafhankelijk oordeel, is het zeker niet.

Overigens heb ik niet beweerd en ik zou ook niet gaarne beweren, dat de advocaat — resp. de belastingconsulent — kunnen volstaan met subjectief te handelen en zeker niet, indien men hieraan de betekenis zou geven van: het doel heiligt de middelen.

Maar het valt toch niet te ontkennen, dat hun functie medebrengt „partij” te zijn m.a.w., dat van hen niet een gebondenheid wordt verwacht aan de verantwoordelijkheid, welke de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer heeft. En, zoals reeds gezegd, naar mijn inzicht ligt hierin het principiële verschil.

Ik wil hierbij nog citeren, hetgeen in het debat na de inleiding door collega Reder is opgemerkt nl. dit:

„Als hij (d.i. de Heer Van Kampen H.) echter een pleidooi wil „houden vóór de gezamenlijke uitoefening van die beide beroepen „(d.i. accountant en belastingadviseur H.), dan ben ik het in het „geheel niet met hem eens. Integendeel, met hem op het standpunt „staande, dat men ’t zeker niet moet *verbieden*, geloof ik, dat wij „toch geleidelijk moeten gaan in de richting van een scheiding dier „twee beroepen.”

en iets verder:

„Ik persoonlijk blijf de combinatie van twee beroepen, die — „als men voor een goede uitoefening daarvan den eisch stelt van „een steeds toenemende ervaring — den vollen man vragen, uit „den booze achten. Alleen reeds om die reden zou ik zeker niet „met den Heer Van Kampen willen meegaan, als hij die combi- „natie van beroepen zou willen propageeren.”

terwijl hij daarna zegt:

„Nog sterker ben ik het met hem oneens als hij het verschil in „wezen tusschen het accountantsberoep en het beroep van advo- „caat en bagatelle zou willen behandelen; ik mag daarbij in één „adem ook de functie van belastingconsulent noemen. Ik zou het „niet gelukkig vinden, indien het vak zich in de richting van ge- „combineerde uitoefening dezer beide beroepen zou blijven ontwik- „kelen; het werk van den belastingconsulent ligt veeleer op het „terrein van den advocaat in dien zin, dat het groote kennis eischt „van wetten, wetsinterpretatie en jurisprudentie en dat het inhoudt „*het verzorgen van de belangen van een bepaalden belanghebbende „in een geschil.*” (cursivering van mij H).

Wijlen Dr. Mr. A. Sternheim heeft er in het debat later op gewezen, dat men bij het verleggen van het belastingadviseurschap naar de ad-

vocaat nog verder van huis komt, aangezien deze laatste de bedrijfs-economische kennis mist, welke nodig is voor het beoordelen van belastingvraagstukken tegenover de fiscus.

Zoals blijkt uit hetgeen de Heer Reder heeft opgemerkt, grondt hij zijn mening voor een deel op utiliteits-overwegingen, hoewel toch ook een principiële reden om de hoek komt kijken.

Het komt mij voor, dat ik mag constateren als de mening van collega Reder,

dat het beroep van accountant, advocaat en belasting-consulent afzonderlijke beroepen zijn, waarbij dat van accountant het verst van de twee andere af ligt,

dat er toen — dat is dus in 1934 — geen aanleiding bestond, een combinatie van laatstgenoemde twee met dat van accountant te verbieden, maar stellig niet, dit te propageren, met een neiging naar het eerste,

dat er een wezenlijk verschil in karakter bestaat tussen de functie van de accountant en die van de advocaat resp. de belasting-consulent en dat hij daarom (derhalve omdat laatstgenoemde twee „partij” moeten zijn) een combinatie met het accountants-beroep niet gelukkig zou vinden.



Gezien de praktijk, waarin wij constateren, dat door vele collega's ook het beroep van belasting-consulent wordt uitgeoefend, mag ik de navolgende twee vragen niet onbeantwoord laten n.l.

1. Wat is hiervan de oorzaak?
2. Moet hieraan een eind worden gemaakt?

In de hiervoor reeds genoemde gecombineerde ledenbijeenkomst van het Nederlands Instituut van Accountants en de Vereniging van Academisch Gevormde Accountants, gehouden op 7 Juni 1947 te Amsterdam, heeft collega *Van der Hoek* op de eerste vraag een uitvoerig antwoord gegeven.

Hij heeft er op gewezen dat, met de groei der accountancy, de arbeid, welke vroeger door de eigenaar der onderneming resp. diens boekhouder of chef de bureau werd verricht, vooral door het steeds meer ingewikkeld worden der economische verhoudingen, buiten dier terrein is komen te liggen. Tot die arbeid behoorde uiteraard ook het behandelen van belasting-aangelegenheden, hetgeen in het begin van deze eeuw nog een tamelijk eenvoudig werkje was.

De hierboven bedoelde arbeid, welke dus buiten het terrein van werkzaamheden der eigenaren enz. kwam te liggen — ook de ontwikkeling van het boekhouden is hierbij een belangrijke factor geweest — werd toen overgedragen aan de accountant, waarmede diens functie, zoals wij deze thans kennen, in status nasendi was gekomen. De accountant werd toen en nog vele jaren daarna voor „een beter soort boekhouder” aangezien.

Deze toestand zijn wij echter thans weder reeds vele jaren te boven, dank zij de werkzaamheden en de examen-eisen van het Nederlands Instituut van Accountants en bovendien het instellen van academische opleidingen.

De functie van de accountant is dus ver boven die van „een beter soort boekhouder” uitgegroeid niet alleen, maar heeft zich tevens in een

geheel andere richting ontwikkeld nl. tot controlerend (en adviserend) orgaan van de bedrijfsleiding alsmede controlerend (en adviserend) orgaan van het maatschappelijk verkeer — zie Prof. Limperg.

Met de ontwikkeling der boekhoud-kennis nam vanzelfsprekend ook de kennis der bedrijfseconomie toe, maar men zou stellig niet boven enig „begrip” hiervan zijn uitgekomen, indien de bedrijfseconomie o.a. voor de accountant niet als een afzonderlijk leervak in sterke mate was verbreed en verdiept. Prof. Limperg, die de bedrijfseconomie ziet als een afzonderlijke tak van wetenschap — dus niet als een onderdeel van de sociale economie — heeft er in zeer belangrijke mate toe bijgedragen, dat thans t.a.v. de accountant kan worden gesproken van „bedrijfseconomische geschooldheid.”

Het eigenaardige geval doet zich nu voor, dat het behandelen van belasting-aangelegenheden, wat toch in zijn oorsprong tot de typische „interne” werkzaamheden in de onderneming werd gerekend, niettemin aan de accountant, die zich in volkomen andere richting dan „een beter soort boekhouder” heeft ontwikkeld, is overgedragen en door hem is overgenomen.

De oorzaak hiervan zou in grote lijn als volgt kunnen worden aangegeven:

niet alleen de bedrijfseconomische kennis van de accountant nam toe, maar ook de belasting-wetgeving ontwikkelde zich in een richting, waarbij het beschikken over dit soort van kennis een niet te versmaden eigenschap was. Bovendien was het een werkje, ten aanzien waarvan het kunnen hanteren van cijfers (ik bedoel niet: l'art de grouper les chiffres) een belangrijke factor was, terwijl tevens de hoogte der heffingen in bepaalde gevallen zodanig werd, dat een gemaakte fout een behoorlijk financieel nadeel kon betekenen. Voegen wij hierbij, dat het vaststellen van de bedragen, welke de fiscus op grond van de bepalingen der wet nodig had, er niet eenvoudiger op werd, dan wordt het alleszins verklaarbaar, dat men zich tot een vakman wendde. En het lag voor de hand, dat de eigen accountant, die bovendien over de nodige cijfer-opstellingen beschikte, hierbij mede werd ingeschakeld.

Het gevolg hiervan was, dat de accountant, die bij zijn studie voor de z.g. bijvakken reeds met Belastingrecht kennis had gemaakt zich verder in de studie der betreffende belastingwetten is gaan verdiepen en ... de dubbelfunctie accountant/belastingconsulent was een feit geworden.

Gezien dit samenstel of — zo men wil — opeenvolging van oorzaken, is het geen toeval, dat het belastingconsulentschap tijdens de vorige wereldoorlog is begonnen zijn grote vlucht te nemen. Men behoeft slechts te denken aan de Wet op de Oorlogswinstbelasting 1914, waarbij o.a. een heffing van niet minder dan 30 % der overwinst werd vastgesteld; t.a.v. de onlangs ingevoerde Vermogensaanwasbelasting, welke nog weer hogere heffingen kent, doet zich uiteraard ditzelfde verschijnsel voor, terwijl ook de overige belastingwetten de voorlichting en de bijstand van een belasting-deskundige nodig maken.

In verband hiermede valt dan ook te constateren, dat er een merkbaar tekort aan belasting-deskundigen bestaat en dus van de hulp van accountants, die zich, op historische gronden, eveneens met het behandelen van belastingzaken bezig houden, een dankbaar gebruik wordt gemaakt.

Behalve deze historische bestendinging geloof ik, dat er nog een niet onbelangrijke factor in aanmerking moet worden genomen.

Noch t.a.v. het beroep van accountant noch t.a.v. het *ogenschijnlijk* hier dicht bij liggende beroep van belastingconsulent is ooit van Regeeringswege ingegrepen door middel van een wettelijke regeling.

Weliswaar hebben zowel het Nederlands Instituut van Accountants als de academische opleidingen er zorg voor gedragen, dat niet anders dan deskundigen als volledig bevoegde accountants worden afgeleverd, maar wie eenmaal zo ver was resp. ieder, die zich accountant beliefd te noemen, kon zonder meer de functie van belasting-consulent eveneens tot zich trekken.

Met betrekking tot de functie van advocaat, welke nu eenmaal niet voor het grijpen ligt, ziet men dan ook, dat een combinatie hiervan met die van public accountant practisch niet, althans sporadisch, voorkomt.

Ik zou wel van een zeer insequente gedachtengang blijk geven, indien ik de andere vraag n.l. moet de combinatie accountant/advocaat resp. accountant/belastingconsulent enz. op de duur zonder meer verboden worden niet met een volmondig „Ja” zou beantwoorden.

Trouwens, ook al is de laatstgenoemde combinatie historisch te verklaren, ik kan mij toch niet voorstellen, dat er bij een wettelijke regeling — waaraan voor beide beroepen toch wel een zeer dringende behoefte bestaat — niet in aanmerking zou worden genomen, dat het twee functies betreft, welke in haar verhouding tegenover het maatschappelijk verkeer volkomen verschillend liggen.



Ook al heb ik de hierboven gestelde vraag met „Ja” beantwoord, het spreekt van zelf, dat ik er mij volkomen van bewust ben, nu de huidige toestand eenmaal zo is gegroeid, dat het niet aangaat, alle utiliteitsoverwegingen maar zonder meer ter zijde te schuiven. Het maatschappelijk verkeer zou hiermede zeker niet zijn gediend.

Er zal stellig een overgangstijd nodig zijn, welke echter zo kort mogelijk moet worden gehouden. Het niet zo bijster groot zijn van het aantal allround belastingdeskundigen zal hierbij een moeilijkheid blijken. Moeilijkheden zijn er echter om te worden opgelost. Waarom b.v. zouden niet een aantal accountants, die zich tot de zeker niet minder nuttige functie van belastingconsulent aangetrokken gevoelen, zich niet als zodanig vestigen? Hun opleiding als accountant zal hun daarbij niet anders dan van groot nut kunnen zijn.

Maar afgescheiden van dit vraagstuk, zal ik mij toch moeten uitspreken omtrent de oplossing in de practijk, welke ik in het belang van de gehele accountants-stand de enig juiste acht.

Ik zou kunnen volstaan met die, welke collega *Harmsen* geeft in zijn hiervoor in extenso overgenomen conclusie, maar wil er toch nog iets meer van zeggen.

Weliswaar ben ik van mening, dat het „behandelen van belastingzaken” niet behoort tot de taak, welke voortvloeit uit de accountants-functie. Maar hiermede is niet gezegd, dat de accountant elke bemoeienis met „belastingwerkzaamheden” moet afwijzen n.l. *die* niet, voor zover de hertoe te verrichten werkzaamheden passen in het kader van de hiervoor gegeven taakomschrijving.

Waarom zou de accountant als administratief deskundige en gesteund door zijn bedrijfseconomische geschooldheid en bekendheid met de belastingwetten niet de nodige gegevens kunnen verstrekken, onder zijn volle verantwoordelijkheid voor de juistheid daarvan, waarna de tech-

nische en juridische behandeling aan de belasting-consulent kan worden overgelaten? Hierbij wordt de betekenis van geen der beide functies geweld aangedaan en het resultaat kan er voor alle belanghebbenden slechts beter worden.

Het behandelen van belasting-aangelegenheden ten behoeve van de z.g. belastingcliënten late hij, zoals ook door collega *Reyn* gesteld, geheel aan de belastingdeskundige over.

Ten slotte mag van mij verwacht worden, dat ik omtrent nog één door mij naar voren gebracht punt een nadere toelichting geef.

In de taakomschrijving is n.l. door mij gezegd „..... voor zover aan deze werkzaamheden geen uitvoerende macht of bestuursbevoegdheden worden ontleend — behoudens dan in eigen kring”. Het komt mij voor, dat ik de nadere bedoeling hiervan niet onbesproken mag laten.

Een industrieel, die in het bedrijfsleven een vooraanstaande positie inneemt, heeft zich eens tegenover mij in ongeveer de volgende bewoordingen uitgelaten: „ik heb alle respect voor wat een accountant in zijn tegenwoordige functie praesteert, maar hij moet niet op de stoel van de directeur gaan zitten” (dit laatste was niet als verwijt aan mij bedoeld). Op kernachtige wijze gezegd, geeft dit precies weer, wat ten deze ook mijn bescheiden mening is.

De public accountant blijve daár, waar hij niet als controlerend orgaan van bedrijfsleiding of maatschappelijk verkeer optreedt, zich beperken tot *adviserend* orgaan. En hieruit vloeien nimmer uitvoerende macht of bestuursbevoegdheden voort.

Hij zij de *adviseur* van een of andere commissie resp. van een of ander bestuur, doch hij worde nimmer *lid* van zulk een commissie of bestuur (tenzij, uiteraard, de gehele commissie niet anders dan een adviserende taak heeft resp. indien haar doel is, beroepsbelangen van accountants te dienen).

Ik constateer overigens, dat ik mij ten aanzien van dit standpunt in goed gezelschap bevind.

Op 29 Mei 1945 n.l. is door het toenmalig Bestuur aan de leden van het Nederlands Instituut van Accountants een algemene mededeling gezonden „inzake optreden van openbare accountants als beheerder”, waaruit ik het volgende citeer:

Na rijp beraad is het Bestuur n.l. tot de conclusie gekomen, dat in het algemeen beheerdersfuncties voor den openbaren accountant ongewenscht zijn; deze meening wordt gedeeld door eenige oudvoorzitters, die het Bestuur daaromtrent heeft kunnen raadplegen. Dit standpunt is gegrond op de overweging dat de accountant in het maatschappelijk verkeer de functie van vertrouwensman bekleedt en dat het daarom ongewenscht is daarnaast (misschien zelfs in dezelfde bedrijfstak) als beheerder op te treden.

Het Bestuur is zich er van bewust, dat in bijzondere gevallen Nederlandsche of andere belangen van zoodanig gewicht kunnen zijn, dat een afwijking van dit standpunt noodig en nuttig moet worden geacht. Men steune zijn aanvaarding niet op de algemeene gedachte, dat wij ons in 's Lands belang niet mogen onttrekken, indien in deze bijzondere tijden een beroep op ons wordt gedaan.

Voor de accountants is nl. ook in deze materie reeds een belangrijke taak weggelegd, *t.w. de controle op en het advies aan de beheerders.* (cursivering van mij H.).

Het behoeft geen nader commentaar, dat deze Bestuursopvatting, mede gedragen door de opinie van enige oud-voorzitters, geheel in de lijn van mijn betoog ten deze ligt.

Het spreekt van zelf, dat elke functie als commissielid, bestuurslid e.d., welke de accountant meent „in eigen kring” te moeten aanvaarden, buiten de voorgaande bespreking valt.

Ik wil thans eindigen met een herhaling van mijn in de aanvang van dit artikel gedane verzoek: Laten zij, die omtrent dit probleem iets te zeggen hebben, toch vooral met hun mening te voorschijn komen. Ik weet, dat de drukke werkzaamheden van ieder onzer hiertoe wel niet veel gelegenheid bieden, maar ter wille van het eminente belang voor de beroepsontwikkeling, hetwelk hiermede wordt gediend, durf ik het toch aan, U aan te sporen, een klein gedeelte van Uw tijd hiervoor beschikbaar te stellen.

---

## DE VERNIEUWING DER OVERHEIDSADMINISTRATIE IN VERBAND MET DE STRUCTURELE WIJZIGINGEN IN DE OVERHEIDSHUISHOUDING <sup>1)</sup> [II]

door J. H. Textor

### *De boekhouding.*

In ons vorig artikel brachten wij naar voren, dat naast de klassieke kenmerken ter onderscheiding van de verschillende soorten van uitgaven van de overheid ook het kenmerk van de min of meer statische, dan wel dynamische aard der uitgaven een rol zal behoren te spelen voor de dekking vanwege het feit, dat de overheidsbudgetten een sector zullen vormen van het nationale budget voor de gehele volkshuishouding. Daarbij merkten wij op, dat de jaartermijn als periode voor de autorisatiebegroting gehandhaafd dient te blijven, waarbij voor de huishoudelijke dienst de cyclische begroting en voor de kapitaaldienst de meerjarige structurele plannen als basis en toelichting nodig zijn.

Voorts stelden wij, dat de autorisatiebegroting in principe uit een specificatie van kostencategoriën behoort te bestaan, zo gewenst reeds organisch gerangschikt, doch dat een verder gaande organische rangschikking en een daaraan aansluitende functionele groepering, welke het uitgangspunt moet vormen voor de vaststelling van inkomstnormen en taakstelling — dus voor andere functies dan de autorisatie — eveneens in de toelichting behoren te worden uitgewerkt. Deze eis stelden wij, omdat autorisatie en taakstelling functies zijn, welke principieel op niet gelijke bedragen steunen; het zijn namelijk beide wel begrotingsfuncties, doch niet functies van *dezelfde* begroting. Met een variant op een be-

---

<sup>1)</sup> Tot ons leedwezen is in het vorig artikel, opgenomen in het Decemnummer van de jaargang 1947, op bladzijde 356 een storende drukfout blijven staan. Voor het eerste woord van regel 9, van onderen af gerekend, „onafhankelijkheid” moet worden gelezen „afhankelijkheid”.