

vangingswaarde. Wel geeft dit systeem een duidelijke begrenzing van het gedeelte van den voorraad, hetwelk als „normaal” is te beschouwen, hetgeen van beteekenis moet worden geacht.

EENIGE OPMERKINGEN OVER DE ONDERZOEKEN DOOR RIJSACCOUNTANTS TEN BEHOEVE VAN DE BELASTING-ADMINISTRATIE

door Drs D. Nye

In het Dec.-nummer 1939 ¹⁾ van dit tijdschrift werden door mij eenige opmerkingen gemaakt over de onderzoeken door Rijksaccountants ten behoeve van de belastingadministratie. Ik stelde daarbij aan de orde de vraag of de Hooge Raad terecht aan den accountant dezelfde minimum-eischen kon stellen als aan den Inspecteur en in verband daarmee kwam tevens ter sprake de vraag in hoeverre, na een door een belastingaccountant ingestelde controle nog feiten onontdekt konden blijven, waarop bij een tweede accountantsonderzoek wèl de vinger werd gelegd. Beide vragen werden door mij ontkennend beantwoord.

In de Juni-aflevering ²⁾ verschenen over dit onderwerp eenige beschouwingen van de Heeren *De Blaey, Delmonte, Hageman* en *Van der Pauw*, waarvan ik met belangstelling kennis nam. In deze artikelen zijn meerdere punten, die mij aanleiding geven tot een wederwoord. Daarbij zal ik op mijn uitgangspunt — het arrest van den Hoogen Raad van 28 November 1938 B.i.B. Nr. 6782 — niet anders dan terloops terugkomen en in hoofdzaak de volgende door de discussie aan de orde gestelde punten behandelen:

- 1e. de functie van den public accountant en van den accountant-beambte;
- 2e. de controleerende en adviseerende functie van den accountant;
- 3e. de investigation door den public accountant en het onderzoek door den belastingaccountant;
- 4e. de bijzondere functie van den public accountant en de beperkte functie van den accountant-beambte.

I. *De functie van den public accountant en van den accountant-beambte.*

De tegen mijn beschouwingen ingebrachte bezwaren komen voor een groot deel tezamen op één punt: de functie van den Rijksaccountant is een andere dan die van den public accountant; het doel van de opdrachten aan den rijksaccountant is een andere dan van die aan den public accountant, mitsdien hebt gij, collega *Nye*, ten onrechte den arbeid van den rijksaccountant gemeten met maatstaven geldende voor den arbeid van den public accountant.

Dit argument is zeer belangrijk. Inderdaad geldt voor den accountant, hetgeen voor iederen functionaris geldt: zijn taak wordt bepaald door zijn functie. Indien de functies verschillen, zullen ook de taken verschillend zijn. Inzoverre stem ik dus met de gegeven beschouwingen in.

Het probleem wordt dus teruggebracht tot de volgende vraag: laat het verschil in functie, zoo dit bestaat, tusschen belastingaccountant en

¹⁾ 16den Jaargang.

²⁾ 17den Jaargang.

public accountant toe, dat de taak van den belastingaccountant zooveel minder omvattend is dan die van den public accountant?

Het komt dus allereerst aan op de bepaling van beider functie. De algemeene functie van den public accountant is die van deskundige-vertrouwensman van het maatschappelijke verkeer.

Ten aanzien van een bepaald bedrijf of object vervult de accountant bovendien een *bijzondere* functie, welke wisselt met het doel van de hem verleende opdracht. Deze bijzondere functie moet echter passen in het kader van de algemeene functie deskundige-vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, opdat deze onaangetaast blijve. Dit wil zeggen, dat de public accountant bijvoorbeeld geen opdracht kan aanvaarden uitsluitend het kasboek te controleeren, omdat hij met deze controle mees-tentijds een grooter vertrouwen wekt dan gerechtvaardigd is en daardoor aan zijn algemeene functie afbreuk zou doen. Om dezelfde redenen is het den public accountant onmogelijk een opdracht te aanvaarden de cijfers van een jaarrekening op hun „aannemelijkheid” te controleeren.

Voor den accountant-beambte en accountant-ambtenaar (in dit artikel eenvoudigheidshalve beiden aan te duiden met accountant-beambte) ligt de kwestie anders. Van een algemeene functie van deskundige-vertrouwensman, welke functie een juridische en economische onafhankelijkheid vooronderstelt, is hier geen sprake. Voor den accountant-beambte bestaat geen zelfstandige taak als uitvloeisel van zijn algemeene functie; zijn functie is uitsluitend een bijzondere. Hij heeft slechts het initiatief, dat de leider van de organisatie, in welker dienst hij staat, hem wenscht te laten. Zijn taak wordt door den leider bepaald en zijn verantwoordelijkheid gaat niet verder dan de goede uitvoering van die taak overeenkomstig de hem gegeven opdracht. De accountant-beambte kan dus wèl een opdracht aanvaarden uitsluitend het kasboek te verifieeren of omtrent de aannemelijkheid van bepaalde cijfers te rapporteeren.

Uit deze aan de inzichten van *Limperg* ontleende zeer korte beschrijving van de functies van den public accountant en den accountant-beambte blijkt, dat *de Blaey* c.s. gelijk hebben met de opmerkingen, dat het verschil in functie de verschillende werkwijze rechtvaardigt. Aan deze conclusie zijn echter twee voorwaarden te verbinden en wel deze:

1°. dat de accountant-beambte, zoolang hij in dienstbetrekking staat, ook nooit en te nimmer een opdracht aanvaardt, waarbij hij functioneert als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer;

2°. dat het functieverhaal ook uit een verschillende beroepsaanduiding blijkt.

Zou hij het eerste wèl doen, dan zou voor hem gelden, wat voor iederen public accountant geldt: aanvaarding van een beperkte opdracht schaadt zijn algemeene functie. De public accountant is *altijd* vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Hij kan niet vandaag als intern controleur met een beperkte opdracht en morgen als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer fungeeren. De accountant-beambte kan dit evenmin. En toch zien wij in de practijk de accountant-beambte deze gedaante-verwisseling wèl ondergaan. Het komt voor, dat de accountant-beambte niet rapporteert aan den leider van de organisatie in wier dienst hij staat, doch aan anderen. Hij treedt dan uit den privaten kring in het maatschappelijk verkeer.

Als voorbeeld hiervan noem ik de Rijksaccountant, die in rechtszaken als accountant verklaringen aflegt en de bankaccountant, die de jaar-

rekening controleert van een instelling, in welker bestuur de directeur van de Bank zitting heeft.

Dergelijke gevallen komen voor en naar ik meen in voldoende aantal om ook aan den accountant-beambte den eisch te stellen: bij Uw arbeid moet ge rekening houden met het feit, dat ge vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer zijt.

Nu werkt de omstandigheid, dat zoowel de accountant-beambte als de public accountant zich „accountant” noemen, deze vermenging van functies in de hand. Het publiek onderscheidt deze functies niet en meent, dat het altijd aan het goede adres is, als de functionaris maar accountant is. Bij den huidigen onduidelijken en verwarringwekkenden toestand in het accountantswezen houdt het publiek beide groepen van accountants niet voldoende uit elkaar en vraagt of aanvaardt daardoor diensten van de eene groep, die zij feitelijk aan de andere moet vragen.

De accountant wekt volgens de leer van het gewekte vertrouwen van *Limperg* vertrouwen langs twee wegen:

- 1°. als *soortgenoot*, d.w.z. op grond van het vertrouwen, dat zijn groep bij het publiek heeft verkregen door de werkzaamheid van zijn vakvereeniging, het tuchtrecht en de vakpers.
- 2°. door de *individueele vervulling van de functie*, die weer op haar beurt het vertrouwen in de groep beïnvloedt.

De uniforme aanduiding van het beroep van public accountant en accountant-beambte doet hen naar buiten toe als één homogene groep verschijnen. Het lidmaatschap van één vakvereeniging en de geldigheid van hetzelfde reglement van arbeid accentueert dit nog. De groep public accountants en accountants-beambte doet zich naar buiten — op het sterretje in de gepubliceerde ledenlijst na — als één geheel voor. De publicatie van het Reglement van Arbeid in de ledenlijst wekt den indruk, dat dit voor alle leden geldt en dus voor den arbeid van allen dezelfde maatstaven worden aangelegd. Zoo wordt het vertrouwen in den arbeid van den public accountant als *soortgenoot* van den accountant-beambte mede door de resultaten van den arbeid van den laatste beïnvloed en wordt dus *naar de individueele beoefening van het beroep* door den accountant-beambte ook de arbeid van den public accountant beoordeeld. Ook omgekeerd beïnvloedt de arbeid van den public accountant het vertrouwen in den arbeid van den accountant-beambte. Op deze wijze wordt eenerzijds een te groot vertrouwen gewekt in den arbeid van den accountant-beambte, anderzijds een te laag vertrouwen in den arbeid van den public accountant. Het publiek ziet niet in, dat het Reglement van Arbeid — m.i. ten onrechte — praktisch nooit op den accountant-beambte in zijn bijzondere functie wordt toegepast, omdat deze zich vrijwel altijd zoolang hij opdrachten van zijn werkgever uitvoert, — m.i. wederom ten onrechte — zal beroepen op de uit zijn bijzondere functie voortvloeiende beperking van zijn taak.

Zoo schijnen *alle accountants*, die lid zijn van dezelfde vakvereeniging, welke een (formeel) voor *alle* leden geldend reglement van arbeid in het leven heeft geroepen, hetwelk in hoofdzaak geschreven schijnt te zijn voor den accountant in de algemeene (publieke) functie, vertrouwensmannen van het maatschappelijk verkeer te zijn.

Er zijn alzoo twee omstandigheden, die mij noodzaken den arbeid van den accountant-beambte te beoordeelen naar den maatstaf, waarmede de arbeid van den public accountant moet worden gemeten:

- 1°. het feit, dat de accountants-beambte tijdens hun dienstbetrekking zich met hun verklaringen buiten den privaten kring in het publieke verkeer begeben;
 - 2°. het feit, dat zij door uniforme naamsaanduiding — alhoewel onopzettelijk — den schijn wekken dezelfde algemeene functie te vervullen als de public accountant, welke schijn weliswaar niet direct veroorzaakt, doch wel geaccentueerd wordt door het lidmaatschap van dezelfde vakvereniging en het onderworpen zijn aan een op den arbeid voor het publieke verkeer ingesteld Reglement van Arbeid.
- Indien deze omstandigheden er niet waren, zou ik onmiddellijk bereid zijn het arrest van den Hoogen Raad als juist te aanvaarden.

II. *De controleerende en adviseerende functie van den accountant.*

Mijn voorafgaande beschouwingen hadden betrekking op den accountant in controleerende functie.

De Blaey werpt mij echter tegen, onder verwijzing naar de betreffende artikelen in eenige belastingwetten:

„Typisch is, dat in al die artikelen sprake is van de mogelijkheid „inzage te verlangen van boeken en bescheiden, m.a.w. dat geen „sprake is van *contrôle*. Zijn deze bewoordingen bewust in de desbetreffende wetsbepalingen gekozen, omdat de wetgever gedacht „heeft aan beperkter doelstelling dan bij *contrôle* voorzit of is het „slechts toeval? De eerste veronderstelling lijkt me niet uitgesloten, „gezien de organisatie van den belastingdienst, zooals hierna zal „worden besproken.”

Deze regelen zijn blijkbaar geschreven om aan te toonen, dat de belastingdienst geen *contrôle* uitoefent, doch slechts inzage neemt. (hierna zal blijken — zij het ook op andere gronden —, dat dit inderdaad het geval is).

Een beroep op deze wetsartikelen lijkt mij echter onjuist. Zij spreken alle over de *gehoudenheid* van den *belastingplichtige* inzage te verleen, waaruit weliswaar voor de ambtenaren der belastingen een recht van inzage voortspruit, maar waaruit geenszins omtrent een functie of taak van deze ambtenaren een conclusie valt te trekken. Immers deze verplichting tot het verleen van inzage is noodig, zoowel voor het geval uitsluitend inzage wordt genomen als voor het geval, dat *contrôle* wordt uitgeoefend. Deze wetsartikelen zijn dus van geen beslissende beteekenis voor het aan de orde gestelde probleem.

In de tweede plaats maakt *De Blaey* dit door hem aangevoerde argument zelve krachteloos door in de onmiddellijk op dit citaat volgende alinea te spreken over *contrôle* en ook in zijn verdere betoog in plaats van over „inzage” en „inzage nemen” rustig over „*contrôle*” en „controleeren” te spreken.

De Blaey deelt mede, dat de belastingadministratie hier te lande de keuze had tusschen twee *contrôlesystemen* en daarbij gekozen heeft voor het systeem” een wat grooter, doch desondanks nog tamelijk beperkt aantal gevallen te doen controleeren:

- a. *in groote lijnen*, als er geen aanwijzingen in de aangiften of de administratie te vinden waren om een dieper gaand onderzoek economisch te rechtvaardigen;
- b. volkomen, als er wel aanwijzingen bestonden.”

Blijkens het verdere betoog is het doel van het onderzoek de „aannemelijkheid” van de aangifte aan te toonen, voorzover dat in de gegeven omstandigheden bereikbaar is.

Deze aannemelijkheid wordt weer afgeleid uit „de betrouwbaarheid” van de administratie, die in het sub a genoemde geval wordt vastgesteld langs den weg van *cijferbeoordeeling* d.w.z. langs den weg van statistische analyse en bedrijfseconomische beoordeeling, aangevuld met *systematische steekproeven* als test op de betrouwbaarheid der administratie.

In de artikelenreeks van *Kleerekooper* over „De steekproeven als middel van accountantscontrole” in den 10den jaargang van dit tijdschrift lees ik o.a.:

„dat niet alleen het aantal posten, dat gecontroleerd wordt, beslist, send is voor de kans, maar dat het aantal fouten, dat in het materiaal voorkomt ($n - p$) van beslissende beteekenis is”³⁾.

en voorts

„Dit beteekent, dat de accountant de waarde van de kans, die hij „met zijn steekproeven neemt, in deze gevallen nooit zelf kan bepalen. Het getal der fouten, dat beslissend is voor de waarde der „kans, is hem onbekend”³⁾ „maar dan valt ook de mogelijkheid van een beperking van de controle tot steekproeven op grond „van een op het economisch principe gebaseerde calculatie volkomen „weg”⁴⁾.

Kleerekooper komt na zijn grondige uiteenzetting tot een negatieve conclusie omtrent de mogelijkheid van het gebruik van eenvoudige of mathematisch bepaalde steekproeven voor de accountantscontrole. Het spijt mij te moeten constateeren, dat *De Blaey* zonder dat sinds 1933 ook maar met één woord getracht is de conclusies van *Kleerekooper* te weerleggen, thans weer de steekproef als deugdelijk controlemiddel ter ontdekking van belastingfraude ter tafel brengt. Zoolang de stellingen van *Kleerekooper* niet zijn weerlegd of is aangetoond, dat zijn conclusies in dit speciale geval niet van toepassing zijn — hetgeen ik voorloopig niet kan inzien —, blijf ik van meening, dat de steekproef ten eenenmale als controlemiddel ondeugdelijk is en dus van beide door den belasting-accountant aangewende controlemiddelen op de betrouwbaarheid van de administratie alleen de cijferbeoordeeling overblijft.

Hier is echter de accountant niet in een controleerende, doch in *adviseerende* functie werkzaam. Zoo'n onderzoek houdt geen controle in, doch uitsluitend het verzamelen, analyseeren en vergelijken van en adviseeren op grond van door middel van een *inzage* in de administratie verkregen niet-gecontroleerde cijfers. Dit onderzoek in zaken, waarin de belasting-accountant meent, dat geen reden aanwezig is om aan de juistheid der aangifte te twijfelen, is dus geen controle. Niettemin spreekt *De Blaey* hier wel van controle. In het door mij besproken arrest van den Hoogen Raad gewaagt ook de Inspecteur van *controle* van de boekhouding door den accountant. Daar blijktens het bovenstaande dit begrip bij den Rijks-accountantsdienst ook het advies op grond van een cijferbeoordeeling omvat, is het in het onderhavige geval niet uitgesloten, dat het rapport van den Rijksaccountant inderdaad een *advies* is geweest. Dan zou in principe

³⁾ M.A.B. 1933 No. 4 blz. 76.

⁴⁾ M.A.B. 1933 No. 4 blz. 78.

de mogelijkheid, dat bij een tweede onderzoek nieuwe feiten aan het licht komen, aanwezig kunnen zijn, zonder dat den eersten accountant eenige blaam zou treffen. Doch dan blijft de motiveering van den Hoogen Raad in haar algemeenheid, welke den indruk wekt, dat er contrôle heeft plaats gevonden, onjuist.

III. *Investigation en belastingonderzoek.*

De Blaey tracht de juistheid van de bij den belastingdienst gebruikelijke contrôlemethoden aan te toonen door vergelijking met de investigations, ingesteld door den public accountant. Echter van tweeën één: of men verwerpt op grond van verschillende functie elke mogelijkheid tot het meten van den arbeid van den accountant-beambte met de maatstaven, die voor den public accountant worden aangelegd — en dan heeft een vergelijking met den arbeid van en de gevolgde gedragslijn door den public accountant geen zin — of men aanvaardt voor den arbeid van beide functionarissen denzelfden maatstaf — doch dan heeft de verwijzing naar het verschil in functie geen zin.

De Blaey merkt ten aanzien van de investigations op, dat daar de gang van zaken als volgt is: In dergelijke gevallen wordt „regelmatig met een onderzoek in groote trekken begonnen. Geeft dit aanleiding tot critiek, dan rijzen er twee mogelijkheden:

- a. van een verder onderzoek wordt afgezien (onderzoeken bij crediet aanvragen, overname van zaken e.d.)
- b. het verdere onderzoek wordt ingesteld.”

Wanneer iemand een zaak wil overnemen en bij mij komt met de opdracht om een onderzoek in te stellen, dan zal ik adviseeren, deze opdracht in tweeën te splitsen:

- 1°. een opdracht tot advies op grond van een cijferbeoordeeling;
- 2°. een opdracht tot onderzoek naar de juistheid van de overgelegde cijfers en andere gegevens, welke voor de overname van belang kunnen zijn.

Voor uitvoering van de eerste opdracht zal ik mij cijfers doen overleggen, deze rangschikken, met den eigenaar of leider der over te nemen zaak bespreken, eventueel te zijnen kantore doen aanvullen en mijn conclusies in een adviseerend rapport gebaseerd op ongecontroleerde cijfers vastleggen. Het kan dan gebeuren, dat op grond van dit rapport van verder onderzoek wordt afgezien, omdat reeds deze ongecontroleerde cijfers aanleiding geven niet tot overname over te gaan. Omtrent de juistheid of aannemelijkheid der cijfers is dan nog niets gerapporteerd. Geven de cijfers geen aanleiding tot het afzien van een overname, dan treedt de tweede phase in en wordt aangevangen met de contrôle van de cijfers. Komen daarbij weer feiten naar voren, die de motieven voor overname doen vervallen, dan zal de public accountant, alvorens zijn contrôle in vollen omvang voort te zetten, deze feiten onder de aandacht van den client brengen en, indien deze op grond daarvan besluit de betreffende zaak niet over te nemen, zijn onderzoek op verzoek van zijn client afbreken. Komen er geen bijzondere tot afbreking van de contrôle leidende feiten aan het licht, dan zal de accountant de contrôle in vollen omvang voortzetten en op grond van een in verband met het *bijzondere* doel van het onderzoek *volkomen* contrôle omtrent de cijfers rapporteeren.

Ik heb dit aan de hand van een voorbeeld zoo uitvoerig toegelicht, om-

dat *De Blaey* door zijn beschouwing den indruk wekt, dat de rijksaccountant bij de onderzoeken voor de belasting administratie in wezen dezelfde gedragslijn volgt als de public accountant in het geval van een investigation, terwijl er drie kenmerkende verschillen zijn:

- 1°. de rijksaccountant rapporteert op grond van een cijferbeoordeeling omtrent de *aannemelijkheid* van bepaalde cijfers; de public accountant *adviseert*, maakt een overzichtelijk geheel van verschillende cijfers, zoodat daaruit eventueel een inzicht in de mérites der zaak kan worden verkregen, zonder omtrent juistheid en/of aannemelijkheid te rapporteeren en zonder ook maar op eenige wijze den indruk te wekken, dat er ook maar een enkel cijfer is gecontroleerd.
- 2°. de rijksaccountant gaat niet verder dan een globaal onderzoek (cijferbeoordeeling, aangevuld met enkele contrôle maatregelen), indien zijn meening, dat de cijfers wel juist zullen zijn, door dit onderzoek niet aan het wankelen wordt gebracht; de public accountant breekt het onderzoek af — hoewel hij oorspronkelijk opdracht heeft voor een volkomen contrôle — op verzoek van zijn client, indien feiten blijken, die de zaak verder voor den client oninteressant maken;
- 3°. de rijksaccountant rapporteert omtrent de *aannemelijkheid* van cijfers op grond van een *onderzoek in groote lijnen*; de public accountant rapporteert omtrent de *juistheid* van cijfers op grond van een in verband met het bijzondere doel *volkomen* onderzoek.

De vergelijking tusschen de onderzoeken van de belastingaccountants en de investigations gaat dus mank. De twee naar het uiterlijk analoge handelingen — het globale onderzoek, dat reeds tot afbreking van de werkzaamheid van den accountant leidt en het daarna instellen van een volkomen contrôle — geschieden bij beide onderzoeken op grond van geheel verschillende motieven en onder geheel verschillende omstandigheden.

IV. *De bijzondere functie van den public-accountant en de beperkte functie van den accountant-beambte.*

Hageman wijst er op, dat de belastingaccountant een onderzoek instelt met een „*beperkte doelstelling*”. *De Blaey* daarentegen baseert de beperkte taak van den accountant-beambte op het *bijzondere* doel van het onderzoek. Ten minste uit zijn vergelijking met de opdrachten met een bijzonder doel voor den public accountant — de investigation — leid ik dit af.

De accountant heeft een algemeene functie als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Zijn *bijzondere* functie ontleent hij in elk geval, waarin hij werkzaam is, aan zijn opdracht van een bepaalden client. Het bijzondere doel van elke opdracht bepaalt zijn bijzondere functie. Zoo is zijn functie verschillend al naar hij geroepen wordt — om enkele voorbeelden te noemen — een jaarrekening te verifieeren, een brandschade-onderzoek of een credietonderzoek in te stellen.

Er moet evenwel duidelijk onderscheiden worden tusschen

- 1°. onderzoeken met een *bijzonder* doel, die van den public-accountant een in verband met dit doel *volkomen* contrôle eischen en
- 2°. onderzoeken met een *bijzonder* doel, die van den accountant-beambte gevraagd kunnen worden voor welker uitvoering de leider der organisatie op grond van bepaalde motieven slechts een beperkten tijd

wil beschikbaar stellen. Daartoe wordt de *taak* van den accountant-beambte *beperkt* en daardoor ook het *doel* van het onderzoek. Het bijzondere doel wordt daardoor tevens teruggebracht tot een *beperkt* doel. De bijzondere functie van den accountant-beambte wordt ten leste uitsluitend bepaald door hetgeen de leider van de organisatie, waarin hij werkzaam is, van zijn taak overlaat.

De public accountant zou een opdracht kunnen aanvaarden een onderzoek in te stellen naar de *juistheid* van de administratie, waaraan de cijfers van de belastingaangifte zijn ontleend en naar de aansluiting tusschen deze administratie en de aangifte. Dit is een contrôleopdracht met een bijzonder doel, vereischende een in verband met dit doel volkomen contrôle.

Van te voren is geenerlei beperking aan den accountant opgelegd, die het onderzoek tot een fragmentarisch onderzoek terugbrengt. In principe is geen voorbehoud in de af te geven verklaring van den accountant noodig. Bij de onder 2e genoemde onderzoeken evenwel staat van te voren reeds vast, dat met het hiervoren omschreven doel bij de opgelegde beperking in de taak een voorbehoud zal moeten worden gemaakt en wel een voorbehoud, dat uiteindelijk aan het uit te brengen rapport een groot deel van zijn waarde zal ontnemen. Er wordt daarom gezocht naar een formulering van het doel van het onderzoek, die zich beter aanpast aan hetgeen van de taak na de opgelegde beperking overblijft. Men spreekt daarom niet meer van „juistheid”, doch van „betrouwbaarheid” en „aannemelijkheid”. De doelstelling wordt, vergeleken met het doel van de contrôleopdracht, welke de public accountant zou kunnen aanvaarden, beperkt. Men tracht aldus te ontkomen aan een weinig fraai voorbehoud.

In dit verband trekken twee punten de aandacht:

- 1°. Het hangt slechts van de intelligentie van dengeen, die de doelstelling formuleert, af of deze erin slaagt de doelstelling zoo te hervormen en te formuleeren, dat de herleiding tot een beperkte doelstelling voor den niet-deskundigen lezer onzichtbaar wordt. Aldus wordt deze opdracht na in de formuleringsskeuken door deskundige handen tot een smakelijk product te zijn bereid, als een volkomen nieuwe *contrôleopdracht* met een bijzonder doel (gelijk de public accountant ze dagelijks uitvoert) opgediend.
- 2°. In de formulering wordt altijd nog getracht de indruk te wekken, dat — zij het ook in beperkte mate — *contrôle* heeft plaats gevonden.

Nu stel ik voor het door mij besproken belastingonderzoek vast:

- 1°. dat de herformulering van de doelstelling niet voldoende bij de beperking van de taak aansluit. Het onderzoek is zoodanig beperkt, dat van accountantscontrôle niets meer is overgebleven. Hier heeft uitsluitend adviseerende arbeid op grond van inzage van boeken plaats gevonden. (zie hoofdstuk II)
- 2°. dat alleen wanneer de doelstelling en de verklaring uitdrukkelijk vermelden, dat de resultaten van het onderzoek gebaseerd zijn op niet-gecontroleerde door inzage verkregen cijfers een juiste bij de beperkte taak aansluitende formulering wordt verkregen.

Nu acht ik dit geen omstandigheden, die nu toevallig bij de belasting

onderzoeken aanwezig zijn. Want ik vraag mij af of dit niet in den aard van de zaak ligt opgesloten.

Wat is toch het geval?

Vrijwel elke beperking in de taak doet de waarde van den verrichten arbeid in verhouding zeer sterk dalen. Meestentijds zou deze vermindering van de beteekenis van den uitgevoerden arbeid door het alsdan noodzakelijke voorbehoud, indien dat duidelijk zou worden geformuleerd, zeer scherp tot uiting komen. Men tracht nu aan de in positieve bewoordingen uitgedrukte verklaring, waaraan een groot deel van den inhoud wordt ontnomen door een in positieve bewoordingen gesteld voorbehoud te ontkomen door een positieve beperkte doelstelling resulterende in een positieve beperkte verklaring.

Zoolang men den schijn wil bewaren, dat er *accountantscontrôle* met een of ander doel heeft plaats gevonden, zal dat veelal — en steeds in alle gevallen, waarin de taak op zoo'n drastische wijze wordt beperkt als bij de belastingaccountants — niet gelukken. De uitkomst van een *contrôle* onderzoek dat in dezen bestaat uit twee factoren (volkomen onderzoek van alle gegevens minus onderzoek van vele niet onderzochte gegevens) laat zich uiterst moeilijk in één positieve formulering samenvatten.

Over deze kwestie zou verder gevoelig kunnen worden gezwegen, indien uit alles maar duidelijk bleek, dat de accountant-beambte in andere functie werkzaam was dan de public accountant; dat zijn verklaringen in wezen van zeer *beperkte* strekking zijn; dat hij, in tegenstelling tot den public accountant, als controleur een beperkte functie heeft. Want niet-tegenstaande ik voor den belastingaccountant heb geconstateerd, dat deze niet controleert doch adviseert, wil ik vooralsnog aannemen, dat niet voor alle accountants-beambten de feiten zoo ongunstig zijn als bij de belastingaccountants, dat van de *contrôle niets* overblijft. Zoolang er *contrôle* plaats vindt, kan dan nog van een *beperkte functie* als controleur gesproken worden. Wanneer dit zou worden erkend, en duidelijk gepubliceerd, dan zou alle zoeken naar passende formuleringen zonder voorbehoud overbodig worden. Dan zou ruiterlijk de positieve verklaring *met* voorbehoud, dat toelaatbaar is voor den accountant-beambte, die geen algemeene functie vervult, kunnen worden gegeven. De beperkte functie van den accountant als controleur zou dan tevens behoorlijk tot uitdrukking worden gebracht. De schijn van een in dit geval in wezen niet bestaande volkomen *contrôle*, zou niet meer behoeven te worden opgehouden. De wijze, waarop de belastingaccountants werken sluit echter uit hen als accountants-controleur, werkende in een beperkte functie, te aanvaarden. Zij zijn niet in controleerende functie als accountant werkzaam. Dus noch met *Hageman*, die op de *beperkte* doelstelling noch met *de Blaey*, die op het *bijzondere* doel van het (*contrôle*-) onderzoek wijst, kan ik het eens zijn.

V. Slotopmerkingen.

Als *contrôleopdracht* is de aan de rijksaccountants gegeven opdracht voor den public accountant onaanvaardbaar. Voor den public accountant is, indien hij slechts zou kunnen verrichten hetgeen de rijksaccountant doet, alleen mogelijk te aanvaarden een opdracht

- a. tot een *advies* op grond van een cijferbeoordeeling, zoolang er geen aanwijzingen in de aangiften of de administratie te vinden zijn om een *contrôle* economisch te rechtvaardigen,

b. tot een in verband met het doel volkomen controle, als er wel aanwijzingen bestaan.

Ook de rijksaccountant kan, indien zijn arbeid niet meer omvat dan *De Blaey* beschrijft, in geval a. slechts verklaren, dat hij een advies geeft op grond van ongecontroleerde cijfers. Elke verklaring omtrent plaats gehad hebbende controle kan bij de wijze, waarop de rijksaccountant werkt, bij zijn opdrachtgever slechts een grooter vertrouwen wekken dan gerechtvaardigd is door den verrichten arbeid.

Alhoewel op grond van het voorafgaande onderzoek van de aan de orde gestelde problemen een conclusie zou zijn te trekken ten aanzien van de maatregelen, welke zouden moeten worden genomen om tot een duidelijker situatie te geraken, wil ik hiertoe nog niet overgaan voor en aler gebleken is, dat mijn inzichten den toets der critiek hebben kunnen doorstaan. Evenals mijn vorig opstel is ook dit artikel te beschouwen als een terreinverkenning van de zijde van den public accountant, welke nog moet worden aangevuld met de resultaten van het door den accountant-beambte ingesteld nader onderzoek van de problemen.

Eerst nadat van beide zijden de problemen voldoende zijn toegelicht en onderzocht, kan tot een, naar ik hoop, voor het beroep waardevol resultaat worden gekomen. In dit stadium van de discussie kan een conclusie niet anders dan voorbarig zijn.

Tensolte dank ik de Heeren *De Blaey, Delmonte, Hageman* en *Van der Pauw* voor de zakelijke wijze, waarop zij hun beschouwingen hebben gegeven. Ik hoop er in geslaagd te zijn op even zakelijke wijze mijn inzichten te hebben kenbaar gemaakt. Door hun uiteenzettingen hebben zij het mij mogelijk gemaakt de problemen op bovenstaande wijze te behandelen. Het is mijn overtuiging, dat ons beroep door discussies als deze, indien zij mochten leiden tot een duidelijker inzicht in de functies van de accountants, slechts gebaat kan worden.

CONTROLE BIJ GEMEENTEN

door *Dr D. Simons*

III. *)

De controle bij gemeentebedrijven

In dit derde artikel wil ik het een en ander mededeelen omtrent de controle bij gemeentebedrijven, wederom zonder de gedachte te koesteren, dat ik hiermede het onderwerp ook maar eenigszins volledig zou behandelen, laat staan het zou uitputten.

Natuurlijk bestaat een zekere overeenstemming tusschen de administratie van gemeentelijke bedrijven en van particuliere ondernemingen. Beide hebben hun administratie naar een der methoden van het commercieele boekhouden ingericht. Maar afgezien nu van economische en bedrijfseconomische verschillen in aard en bouw bij de particuliere en de overheidsondernemingen¹⁾, zijn er toch ook administratieve eigenaardigheden van gemeentebedrijven, waarmede de controleur rekening moet houden.

*) I in de Januari-aflevering 1941, blz. 18 ev.;

II in de Februari-aflevering 1941, blz. 67 ev.

¹⁾ Belangstellende lezers mag ik verwijzen naar verschillende hoofdstukken in mijn boek „Gemeentebedrijven”, 1939.