

DE ACCOUNTANT IN ZIJN VERHOUDING TOT ANDERE BEROEPEN

door Drs. I. Kleerekoper

Wanneer in het kader van de onderhavige artikelenserie aandacht gevraagd wordt voor de aanrakingspunten tussen accountants enerzijds en de beoefenaren van andere beroepen anderzijds, dan wordt daarmee een onderwerp aangesneden, dat oeverloos lijkt. In onze maatschappij wordt immers een zeer groot aantal beroepen uitgeoefend, terwijl het aantal aanrakingspunten tussen de beoefenaren dier beroepen onderling nog veel talrijker is. In dit veld dient daarom een zodanige beperking te worden aangebracht, dat een voor een tijdschriftartikel hanteerbaar beschouwingsgebied overblijft. Die beperking wordt gevonden in het uitsluitend in beschouwing nemen van die beroepen, die tevens als „professie” (in de zin van het Angelsaksische „learned profession”) kunnen worden aangeduid, terwijl voorts slechts die aanrakingspunten zullen worden gezien, die zich enigszins regelmatig manifesteren en/of een bijzonder aspect vertonen.

Een projectie van de beide vorengenoemde beperkingscriteria op de beroepenmassa levert de navolgende keuze op (in alfabetische volgorde):

- 1 Actuaris
- 2 Administratieconsulent
- 3 Advocaat
- 4 Belastingconsulent
- 5 Makelaar-taxateur
- 6 Notaris
- 7 Organisatie-adviseur

In de contacten met de gekozen beroepen stuit de accountant op enkele nogal divergerende elementen. Deze zijn:

- een geheel of gedeeltelijk samenvallende deskundigheid, met als tegenovergesteld uiterste een volstrekt andersgericht vakgebied;
- een enigszins verwante vertrouwensfunctie met onpartijdige oordeelsveling, met als tegenovergesteld uiterste de optimale behartiging van bijzondere belangen;
- een wettelijke beroepskwalificatie met als tegenovergesteld uiterste een onbeschermd en onduidelijke beroepsaanduiding.

Op deze plaats wordt van het geven van algemene beschouwingen op basis van het vorenstaande afgezien; de voorkeur wordt gegeven aan een korte bespreking van enkele algemene of meer bijzondere aanrakingspunten welke de accountant met elk der genoemde beroepen heeft.

Ad 1 De actuaris

De accountant kan bij zijn controle van levensverzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen geen goedkeurende verklaring ter zake van de jaarrekening geven zonder mede overtuigd te zijn van de juistheid van de op de balans voorkomende post „Premiereserve”. Voor de berekening van en de controle op de premiereserve is een specifieke deskundigheid vereist, welke de accoun-

tant normaliter niet bezit; in zijn opleiding maakt de accountant gewoonlijk slechts kennis met de grondbeginselen van de levensverzekeringswiskunde, die hem niet meer dan contactdeskundigheid ter zake opleveren. De accountant zal daarom gebruik willen maken van de verklaring van een specialist op dit gebied, zijnde de actuaris. Laatstgenoemde bekleedt in het kader van het toezicht dat de Verzekeringskamer uitoefent in zoverre een vertrouwensfunctie, dat het z.g. „Actuarieel Verslag”, als voorgeschreven onderdeel van de jaarlijks over te leggen verantwoordingsstukken, door hem mede-ondertekend dient te zijn.

De accountant zal, om de verklaring van de actuaris als grondslag voor zijn eigen oordeel omtrent de premiereserve te kunnen aanvaarden, zich ervan hebben te overtuigen:

- dat bij de keuze van de actuaris de nodige zorgvuldigheid is betracht;
- dat alle posten waarvoor risico wordt gelopen, voorzover dat uit de administratie kan blijken, bij de berekening van de premiereserve in aanmerking genomen zijn;
- dat de door de actuaris gebruikte sterftetafels, alsmede de rente- en kosten-grondslagen aanvaardbaar zijn;
- dat een door hem (de accountant) ter hand genomen cijferbeoordeling - bij voorkeur op basis van een organische resultatenrekening - hem geen aanleiding tot twijfel geeft.

Het is gebruikelijk, dat de accountant in zijn verklaring aangaande de jaarrekening van een levensverzekeringsmaatschappij c.q. een pensioenfonds melding maakt van het feit, dat hij gebruik maakt van de verklaring van de externe actuaris resp. dat de berekening van de premiereserve is geschied onder verantwoordelijkheid van de interne actuaris. Op het probleem van externe versus interne actuaris wordt hier niet nader ingegaan, omdat dit vraagstuk buiten het veld ligt dat in dit artikel aan de orde is. Wel wordt stilgestaan bij de vraag of de verwijzing door de accountant in zijn verklaring naar de actuaris nodig dan wel gewenst is, nu art. 16 G.B.R. luidt:

„Het is de registeraccountant verboden in zijn verklaring melding te maken van verklaringen of andere mededelingen van anderen dan openbare accountants, tenzij de vermelding noodzakelijk is voor de motivering van de strekking van de verklaring.”

In 1954 vond de toenmalige Commissie van Advies in Beroepsaangelegenheden van het NIVa, dat verwijzing wenselijk was terwille van de afbakening van de verantwoordelijkheid tussen actuaris en accountant; zij wilde dat elk misverstand daaromtrent zou zijn uitgesloten.

In de toelichting op art. 16 G.B.R. (gevoegd bij de ontwerp-verordening) staat anno 1973 het navolgende:

„Vermelding van de gebruikmaking van mededelingen van anderen dan accountants kan gemakkelijk worden geïnterpreteerd als een voorbehoud, en is derhalve in het algemeen ongewenst. Slechts indien het oordeel van een andere deskundige essentieel is voor het oordeel van de accountant omtrent de getrouwheid van de verantwoording, is vermelding gewenst; ze is dan noodzakelijk voor de motivering van de strekking van de verklaring. Eén en ander kan b.v. voorkomen ten aanzien van de wiskundige reserve in de jaar-

rekening van een levensverzekeringsmaatschappij, doch ook ten aanzien van taxaties bij bijzondere onderzoeken en in andere bijzondere omstandigheden.”

Hier wordt zodoende expliciet art. 16 G.B.R. in de richting van verwijzing uitgelegd. Slechts indien de accountant op grond van in de eigen organisatie aanwezige deskundigheid het oordeel over de premiereserves geheel voor eigen rekening kan nemen zal verwijzing achterwege kunnen en ook moeten blijven.

Met het vorenstaande zijn de aanrakingspunten tussen accountants en actuarissen geenszins uitgeput. Zowel in de controlefunctie als in de adviesfunctie ontmoeten de beide beroepen elkaar regelmatig, zodra er van pensioenproblemen sprake is. Tussen vele accountants en actuarissen zijn via frequente samenwerking bij gemeenschappelijke cliënten vertrouwensbanden gegroeid, die in Nederland - voorzover bekend - (nog) niet tot integratie in één organisatie hebben geleid, in tegenstelling tot enkele grote Amerikaanse accountantskantoren, die wel een eigen actuariële afdeling hebben.

Ad 2 De administratieconsulent

In feite bestaat de wettelijk beschermde kwalificatie voor dit beroep nog maar nauwelijks; op 1 maart 1974 is de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten in werking getreden; de toelatingsprocedure via de overgangsbepalingen nam toen een aanvang en zal ongetwijfeld heel wat tijd kosten; voor rechtstreekse inschrijving komen - bij gebreke van bezitters van het speciaal daartoe in het leven geroepen diploma - „slechts” in aanmerking registeraccountants, die echter - naar verwachting - van deze mogelijkheid normaliter geen gebruik zullen maken. Het is immers voor de registeraccountant, als bezitter van een kwalificatie op academisch niveau, niet doelmatig zich daarnaast een kwalificatie te verwerven, die slechts een gedeelte van zijn vakgebied omvat en dat dan weer op een lager deskundigheidsniveau.

De functie van de administratieconsulent kan omschreven worden als die van extern administrateur of boekhouder; hij vindt zijn natuurlijk werkterrein bij bedrijven of instellingen van een omvang, die het vervullen van de (volledige) administratieve functie binnen de eigen organisatie op grond van onvoldoende proportionaliteit niet verantwoord doet zijn. Zoals er een goede werkverhouding tussen de controlerend accountant (een functie voorbehouden aan registeraccountants) en de interne administrateur vereist is en bestaat, zo dient dit evenzeer het geval te zijn met betrekking tot de externe administratieconsulent, in die gevallen waarin werkzaamheid naast elkaar bij eenzelfde onderneming of instelling door een cliënt gewenst zou worden. Tegelijkertijd dient onderkend te worden, dat de registeraccountant voor de af te geven verklaring aan de arbeid van de administratieconsulent geen grotere betekenis kan toekennen, dan aan de arbeid van een interne administrateur wordt gehecht. De omstandigheid dat eerstgenoemde de benaming „accountant” in samenhang met „administratieconsulent” mag voeren, verandert daaraan niets.

Op de misverstanden, die uit de te betreuren toevoeging van „accountant”

aan de eigenlijke beroepsaanduiding „administratieconsulent” kunnen voortvloeien, is door Van Rietschoten in zijn afscheidscollege met nadruk geweest. Het is mede om die misverstanden en de daarmee samenhangende verwarring niet nog groter te maken, dat mogelijke tendensen tot formele samenwerking van registeraccountants en administratieconsulenten binnen één kantoororganisatie en zelfs onder een gemeenschappelijke naam met grote terughoudendheid tegemoet getreden dienen te worden. Multidisciplinaire samenwerking veronderstelt nevensgeschikte deskundigheid op vergelijkbaar niveau; bij afwijkende niveaus - en dat nog op een (deel van het) zelfde vakgebied - past slechts boven- resp. onderschikking, indien binnen één kantoororganisatie wordt samengewerkt. Volkomen gescheiden optreden onder geheel afwijkende naam is in het belang van alle betrokkenen de meest verkieslijke verschijningsvorm.

Ad 3 De advocaat

Een duidelijk aanrakingspunt tussen accountant en advocaat kan er zijn, wanneer het gaat om de oordeelsvorming omtrent de volledigheid van de verplichtingen van een onderneming of instelling; meer in het bijzonder ter zake van het in de jaarrekening tot uitdrukking brengen van aard en omvang van voorwaardelijke verplichtingen. Uiteraard is het primair de plicht van de opstellers van de jaarrekening om al die gegevens aan te dragen, die voor een juiste waardering van en toelichting op die verplichtingen noodzakelijk zijn, doch het kan voor de accountant voor de eigen oordeelsvorming van groot belang zijn één en ander te toetsen aan informatie te verkrijgen van de advocaat van de onderneming of instelling. In Nederland is deze informatieprocedure ongetwijfeld bekend en wordt ze ook toegepast; het zou echter onjuist zijn te beweren dat ze tot het vaste arsenaal der gebruikelijke controlemiddelen gerekend zou mogen worden.

Anders is dit in de Verenigde Staten. De „Statement on Auditing Standards” No. 1 zegt in Section 330, dat de accountant ten behoeve van zijn verklaring „sufficient competent evidential matter” dient te verkrijgen en voorts dat „when evidential matters can be obtained from independent sources outside an enterprise, it provides greater assurance of reliability . . . than that secured solely within the enterprise”. In section 560 sub 12 volgt dan het voorschrift: „The auditor generally should obtain from legal counsel a description and evaluation of any litigation, impending litigation, claims, and contingent liabilities of which he has knowledge that existed at the date of the balance sheet being reported on, together with a description and evaluation of any additional matters of such nature coming to his attention up to the date the information is furnished.”

De uitvoering van dit voorschrift heeft blijkbaar tot problemen geleid. Door de „American Bar Association” is daarom een commissie ingesteld, bestaande uit accountants en advocaten, die zich bezig hield met „Scope of lawyers’ responses to auditors’ requests for information”. Bedoelde commissie heeft een rapport in de vorm van een Exposure Draft het licht doen zien. Daarin wordt als grootste probleem gezien het in harmonie brengen van

de geheimhoudingsplicht van de advocaat, welke de basis vormt voor de vertrouwensrelatie met de cliënt, en zijn plicht tot het verschaffen van informatie aan de accountant ter wille van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van de cliënt. Weliswaar is met toestemming van de cliënt de advocaat gerechtigd „to reveal confidences or secrets . . . but only after full disclosure to the client”. Een door de accountant ontworpen en door de cliënt getekende „inquiry letter” wordt door de commissie niet zonder meer gezien als de vereiste toestemming te bevatten; gewezen wordt op de mogelijkheid dat die brief als onderdeel van een routine-procedure door de „controller” wordt getekend, terwijl de „chief executive officer has discussed an extremely sensitive matter with counsel”. Of er inderdaad van toestemming van de cliënt mag worden gesproken dient zodoende van geval tot geval te worden bezien.

Een ander probleem dat de commissie signaleert wordt gevormd door het geval, waarin een gebeurtenis naar juridisch oordeel weliswaar bepaalde risico's inhoudt, maar waarin van een vordering door derden geen, of nog geen, sprake is. Hier zou „disclosure” in de jaarrekening gevaarlijk zijn, omdat daarmee slapende honden zouden kunnen worden gewekt.

De commissie vat het accountantsstandpunt samen als: geef maar alle informatie die beschikbaar is, dan beoordeel ik als accountant wel of er sprake is van een „contingent liability” en of die van voldoende belang is om te worden „disclosed”. Daartegenover nemen de advocaten het standpunt in dat zij niet bereid zijn zaken te onthullen die - als ze ongepubliceerd blijven - „may never develop into a material claim”, terwijl zij in het algemeen zelf zouden willen beoordelen of zaken „disclosure” vereisen.

De commissie komt vervolgens tot een model-antwoordbrief, waarin de advocaten beperkingen aanbrengen in hun reactie op de gevraagde inlichtingen en in hun verantwoordelijkheid. De belangrijkste paragraaf uit deze model-antwoordbrief luidt:

„We believe it appropriate to recognize the distinction between (a) a contingent liability arising from an existing condition, situation or set of circumstances which will become absolute upon the happening in the future of a certain related event and (b) a contingency, the happening of which may bring into existence a liability; we are not undertaking to comment on the latter. In commenting upon contingent liabilities, we limit our response to those matters involving pending claims and controversies, including those instances where a potential claimant has manifested to the Company an awareness of a possible violation of law, governmental claim or private cause of action.”

Het lijkt geen twijfel dat het hiervoren omschreven aanrakingspunt tussen accountants en advocaten ook in Nederland nadere aandacht en uitwerking verdient.

Een ander aanrakingspunt tussen accountant en advocaat wordt gevonden waar het in het kader van een algemeen of bijzonder onderzoek, dan wel van een advies, noodzakelijk of gewenst is ten behoeve van een juist inzicht een juridisch oordeel te verkrijgen ter zake van een gegeven of gewenste vennoot-

schapsstructuur, van de formele juistheid van besluiten en benoemingen, van de interpretatie van contractuele verhoudingen en getroffen regelingen, van het onder bepaalde omstandigheden al dan niet voldoen aan wettelijke voorschriften, etc. etc. Gebruikelijk is, dat in al die gevallen aanraking tot stand komt met de advocaat, met wie de onderneming, zo zich enig zodanig probleem voordoet, een - veelal vaste - relatie onderhoudt; diensgevolge heeft de accountant in de loop der jaren normaliter contacten met een vrij groot aantal verschillende advocaten. Van een integratie via samenwerking van accountants en advocaten in één economische of organisatorische eenheid (maatschap of vennootschap) is in Nederland (nog) geen sprake; het is ook de vraag of zulk een samenwerking voor de hand ligt, nu functie en deskundigheidsgebied nogal ver uiteenliggen. In Duitsland zien we zulk een integratie wel; van een W.P.-Gesellschaft zijn vaak zowel Wirtschaftsprüfer als Steuerberater en Rechtsanwälte bestuurders of procuratiehouders. Daarbij speelt de afwijkende historische achtergrond een rol: een oorspronkelijk sterk op formeel-juridische aspecten gerichte controlefunctie, geënt op zeer gedetailleerde vennootschapsrechtelijke bepalingen. In de Angelsaksische landen vindt men evenmin als in Nederland integratie tussen beide beroepen en slechts bij uitzondering vaste banden, zoals kantoorgemeenschappen en dergelijke.

In verband met het vorenstaande is wellicht interessant een beschouwing van Mr. P. J. W. de Brauw c.s. in Economisch-Statistische Berichten van 17 oktober 1973 over de z.g. „Legal audit”. De auteurs zien als onderwerp van onderzoek door juristen: de vennootschapsstructuur van de onderneming; de formele juistheid van de benoemingen en de bevoegdheid van de bestuurders en procuratiehouders van de vennootschap; alle juridische vragen die het personeel van de vennootschap betreffen, zoals o.a. sociale verzekeringen, collectieve arbeidsovereenkomsten; octrooien; licenties; de juridische kant van financiële verplichtingen als garanties, leningen, aanhangige procedures, arbitrages; beoordeling van onroerend goed van de vennootschap met een beschrijving van de ligging en de daarop drukkende lasten en publiekrechtelijke beperkingen en tenslotte een algemeen overzicht van de fiscale situatie van de vennootschap en een beoordeling van de wijze waarop de fiscale vraagstukken worden behandeld. Voorwaar, een indrukwekkende opsomming van onderzoek-objecten!

De auteurs stellen, naar het lijkt enigermate voorbarig, dat de ontwikkeling in zwang begint te komen dat de „legal audit” even regelmatig en gebruikelijk wordt als het jaarlijkse accountantsrapport. Men is van mening, zo vervolgen de auteurs, dat dit de enige logische en doelmatige wijze is om aan de aandeelhouders een compleet beeld van zowel de financiële als de juridische structuur van de vennootschap te bieden. Zij komen tot de conclusie dat - evenals het accountantsrapport beoogt een complete waardering van de financieel-economische structuur van de vennootschap te geven - de „legal audit” een veelomvattende waardering van haar juridische structuur moet geven. In moeilijkheden komen de auteurs wanneer zij zich afvragen welke methode bij deze legal audit moet worden gevolgd. In hun referte aan de methoden van de accountant geven zij blijk daaromtrent niet al te goed op

de hoogte te zijn; zij stellen „Omdat zij in de feitelijke onmogelijkheid verkeren om iedere rekening apart te controleren, hanteren de accountants bepaalde steekproeven om de juistheid te controleren van de uitkomsten van een balans. Evenzo zouden advocaten dergelijke steekproeven moeten hantieren en hun verslag baseren op de waardering van een aantal essentiële onderwerpen om op grond daarvan te komen tot een veelomvattend beeld van de juridische structuur van de vennootschap die het onderwerp van hun verslag vormt”.

Vorenstaand citaat is een duidelijke manifestatie van de onderschatting door de auteurs van wezen en inhoud van de attest-functie, alsook van de daarvoor vereiste controle-techniek in het algemeen en dientengevolge van hetgeen nodig is voor een „legal audit” in het bijzonder. Het inzicht ontbreekt om te onderscheiden tussen de specifieke deskundigheid die nodig is om juridische verschijnselen op juiste wijze te kunnen interpreteren en de daaroverheen grijpende deskundigheid die nodig is om de op een attest gerichte controletaak adequaat te kunnen vervullen. Zo er al behoefte zou blijken te bestaan aan een afzonderlijke „legal audit” naast de controle van de jaarrekening (aan de „management audit” gaan de auteurs geheel voorbij!), dan lijkt zulk een „legal audit” slechts doelmatig te kunnen geschieden door een nauwe samenwerking tussen juristen en accountants, waarbij de desbetreffende accountants zich wat meer naar de juridische en de desbetreffende juristen wat meer naar de accountantskant zullen hebben te oriënteren om tot een doelmatig samenwerken uit te groeien. Indien zulk een ontwikkeling inderdaad zou doorzetten dan zou daarin een grond gevonden kunnen worden voor in de toekomst wellicht toch plaatsvindende integratie van advocaten en accountants in één en dezelfde economische of organisatorische eenheid. De door De Brauw c.s. in hun „legal audit” wat vlot meegenomen „algemeen overzicht van de fiscale situatie van de vennootschap” geeft aanleiding tot de vraag of men niet even lichtvaardig van de deskundigheid van de belastingconsulent als van die van de accountant heeft afgezien.

Ad 4 De belastingconsulent

Wanneer hier teruggegrepen wordt op het drietal elementen dat genoemd is in de inleidende beschouwingen tot dit artikel, dan blijkt:

- dat de deskundigheid van de accountant en die van de belastingconsulent steeds verder uiteengegroeid zijn; de accountant beschikt via zijn opleiding slechts over een aangebrachte zeer algemene fiscale deskundigheid, die hij in de praktijk normaliter slechts op een beperkt terrein kan aanvullen, terwijl de belastingconsulent van academisch niveau een bijzonder gedegen en op onderdelen steeds verder gespecialiseerde deskundigheid vertoont;
- dat tegenover de vertrouwensfunctie van de accountant, met als wezenlijk kenmerk zijn onpartijdigheid, staat de duidelijke belangenbehartiging van de kant van de belastingadviseur;
- dat tegenover de wettelijk beschermde kwalificatie van de registeraccountant een minder duidelijke situatie bestaat aan de kant van de belastingdeskundigen, met een betrekkelijk groot aantal privaatrechtelijke vereni-

gingen, waarin de overheid nog niet via een wettelijke regeling orde heeft weten te scheppen.

Deze ogenschijnlijk uitééndrijvende elementen hebben in de praktijk echter desondanks geleid tot nauwe banden. Het nauwst is de verbinding uiteraard in die gevallen, waarin in dezelfde personen de functies van accountant en belastingconsulent geïntegreerd zijn (meestal kleinere kantoren opererend bij kleinere ondernemingen); in een volgende fase is er binnen dezelfde economische of organisatorische eenheid een samenwerking tussen in diverse richtingen gespecialiseerde accountants, waaronder accountants die vrijwel uitsluitend de belastingpraktijk uitoefenen; vervolgens valt te denken aan binnen de accountantskantoren optredende zelfstandige belastingconsulenten die niet de kwalificatie van accountant bezitten; dan zijn er de met elkaar verbonden kantoren van accountants en belastingadviseurs met brug-vennoten; tenslotte vinden we dan de kantoorgemeenschap tussen geheel zelfstandige, onafhankelijk van elkaar staande, gezelschappen van accountants en van belastingconsulenten.

Welke van de vorenomschreven vormen van geval tot geval wordt gekozen hangt uitsluitend af van de doelmatigheid in de concrete situatie. Een grote rol behoort daarbij te spelen het antwoord op de vraag of met de gekozen vorm de doelstelling bereikt wordt, dat een voldoende grote deskundigheid op de gewenste momenten beschikbaar is, zonder dat de vertrouwensfunctie aan één kant en de belangenbehartiging aan de andere kant elkaar frustreren. De accountant kan ook in de vertrouwensfunctie niet doelmatig optreden zonder een grote fiscale deskundigheid bij de hand te hebben; de fiscus is een zo grote deelgenoot in de winst van de ondernemingen, dat de juistheid van de daaruit voortvloeiende jaarlast en balansverplichting vrijwel steeds „material” is. Een kantoorgemeenschap, een duidelijk gescheiden verantwoordelijkheid opleverend op die punten waar zulk een scheiding ook gewenst is, lijkt de meest aanbevelenswaardige samenwerkingsvorm. De steeds dreigende collisiegevaaren zijn dan in het minimum gebracht. Bovendien blijkt dan de mogelijkheid om over een team van belastingdeskundigen van het hoogste, d.w.z. academisch, niveau te kunnen beschikken het grootst.

Daarenboven opent de kantoorgemeenschap, die niet meer is dan ze pretendeert te zijn n.l. de gemeenschappelijke huisvesting van verwante beroepsbeoefenaren, zowel voor de accountants als de belastingconsulenten, de mogelijkheid om te opereren buiten het terrein dat door de ander bestreken wordt. De cliënt van de accountant kan dan zonder bezwaar een andere belastingconsulent kiezen; de cliënt van de belastingconsulent kan zonder bezwaar een andere accountant kiezen. Deze grotere bewegingsvrijheid moet bepaald als een voordeel worden gezien van de aldus gekozen vorm van samenwerking.

Ad 5 De makelaar-taxateur

De accountant dient zich bij de jaarrekening-controle te overtuigen van het bestaan en de waardering van activa en passiva, zo leert de controleleer. In

het algemeen kan worden gesteld, dat de accountant noch voor de waarneming van het produktieproces van de gecontroleerde onderneming, noch voor de constatering van het bestaan of voor zijn oordeel over de waardering van produktiemiddelen en produkten, over specifieke technische kennis behoeft te beschikken. Zonder nu in te gaan op het arsenaal van middelen, dat de accountant daarbij ter beschikking staat, wordt hier volstaan met de constatering, dat er in concreto toch wel momenten zijn, waarop „bestaan” en/of „waardering” slechts adequaat kunnen worden geverifieerd via inschakeling van een specifiek deskundige; zo mogelijk van een beëdigd makelaar-taxateur.

Voor wat het blote „bestaan” betreft, valt hierbij b.v. te denken aan voorraden, die door een leek nauwelijks „voor echt” kunnen worden herkend laat staan erkend en die bovendien zodanig fungibel zijn, dat verwisseling met minderwaardige of namaakgoederen zeer gemakkelijk is. Zo zal de accountant ter zake van de voorraadopname van een diamantslijperij rekening moeten houden met het feit, dat de voorraad ruwe, in bewerking zijnde en geslepen diamant een waarde kan vertegenwoordigen van vele (tientallen) miljoenen guldens, maar dat diezelfde voorraad slechts uit een verzameling apothekerspoedertjes lijkt te bestaan, elk „poedertje” een „lot” diamant bevattende van zeer uiteenlopende grootte en kwaliteit, alles bijeen een fysieke omvang hebbend van de vulling van een bescheiden muurbrandkastje. Voeg daarbij de omstandigheid, dat de organisatie rond de voorraadbewaring en -bewaking zelden optimaal is (de diamanthandel is nu eenmaal - noodgedwongen bij de gegeven fungibiliteit - meer op vertrouwen dan op controle gebaseerd), dan blijkt bestaanscontrole door de accountant ten zeerste gebaat met inschakeling van een onafhankelijke deskundige, die - te zijnen behoeve - vaststelt dat de aangetroffen voorraden werkelijk uit diamant en niet uit namaak bestaan en van een door hem geconstateerde kwaliteit zijn. Na vaststelling van de grootte der stenen (via tellen en wegen) kan dan meteen het waarde-oordeel van de makelaar worden ingewonnen.

De omstandigheid dat de accountant in het kader van de vorenomschreven waarnemingen mede gebruik maakt van uitingen van een te zijnen behoeve fungerende specifiek deskundige, zal niet leiden tot vermelding daarvan in zijn eigen verklaring. Op grond van art. 16 G.B.R. dient zulk een vermelding achterwege te blijven, tenzij die vermelding noodzakelijk is voor de motivering van de strekking van de verklaring. Dit laatste is niet het geval, nu het de accountant bij de inschakeling van de deskundige „slechts” gaat om de bevestiging van grootheden, die hem uit verbanden binnen de administratie bekend waren.

Anders ligt dit, indien in een verantwoording activa worden opgevoerd tegen waarden, die - zonder rechtstreeks verband met de administratieve grondgegevens - geheel ontleend zijn aan een deskundige taxatie. Te denken ware hierbij vooral aan bijzondere onderzoeken (in het kader van fusie, overname, e.d.) waarbij met name de vaste activa veelal worden opgebracht tegen taxatiewaarden; indien het alsdan om relatief belangrijke posten gaat kan verwijzing (als motivering voor de goedkeuring der stukken) naar de mededelingen van de makelaar-taxateur op zijn plaats zijn.

Hiermee is overigens het meest frequente contact tussen accountants en makelaars aangeduid, nl. op het gebied van het onroerend goed en van machines en installaties. Zowel in het kader van de jaarrekeningcontrole (periodieke waardevaststelling ter toetsing van de balanswaarden aan de werkelijkheid; beoordeling toereikendheid verzekerde waarden), als van bijzondere onderzoeken en adviezen (vaststelling verkoopwaarde, going concern waarde, liquidatiewaarde) kan het oordeel van één of meer makelaars-taxateurs niet worden ontbeerd. Niet zelden is een diepgaand overleg tussen accountant en taxateur noodzakelijk, opdat de grondslagen waarop de waardevaststelling dient te geschieden voldoende duidelijk voor alle betrokkenen komen vast te staan. Het is daarom gewenst dat de accountant van meet af aan bij de keuze van de desbetreffende makelaars betrokken wordt.

Ad 6 De notaris

Tussen de accountant en de notaris is er velerlei contact; tal van aangelegenheden op het gebied van statuten, eigendomsverhoudingen, familie- en erfrecht maken overleg en raadpleging nuttig of nodig. Hier wordt evenwel stilgestaan bij een wat bijzonder ontmoetingspunt, waarbij de vertrouwensfuncties van notaris en accountant elkaar niet alleen raken, maar zelfs blijken te botsen.

De ontmoeting speelt zich af bij het z.g. „administratiekantoor”, zijnde de instelling, welke certificaten van aandelen uitgeeft tegenover de door haar in administratie genomen originele - veelal buitenlandse - aandelen. Op voorschrift van de Vereniging voor de Effectenhandel wordt normaliter in de administratie-overeenkomst aan een notaris als „derde” de taak toegewezen er toezicht op uit te oefenen, dat niet meer certificaten worden uitgegeven dan aan onderliggende originele waarden gedeponereerd is. Dit toezicht geschiedt door mede-ondertekening bij de creatie van certificaten, door medewerking aan het royement van certificaten en door te controleren dat de tegenwaarde zodanig is geborgen, dat daarover niet zonder zijn (notaris) medewerking kan worden beschikt.

De „botsing”, bovenbedoeld, deed zich voor toen de accountant belast met de controle van het administratiekantoor, zich door eigen waarneming van de aanwezigheid van de effecten wilde overtuigen en de notaris-derde daaraan niet wilde medewerken. Laatstgenoemde, daarin gesteund door de Koninklijke Broederschap van Notarissen, stelt zich op het standpunt, dat het nu juist de notaris-derde is, die volgens de administratievoorwaarden aangewezen is voor de controle van de tegenwaarde en dat het daarom onjuist is indien de accountant stelt zelf die controle te willen verrichten. Notaris en accountant hebben ieder hun eigen terrein; voorkomen moet worden dat de gedachte ontstaat - zo meent de Broederschap - dat de notaris zou moeten worden gecontroleerd door de accountant. De accountant dient, zo gaat deze gedachtengang verder, af te gaan op de verklaring van de notaris-derde; laatstgenoemde geeft krachtens zijn openbare functie een authentiek oordeel en daarmee is er een wezenlijk verschil tussen *zijn* oordeel en dat van andere deskundigen, ook dat van de accountant.

Voor het accountantsstandpunt kan worden teruggegrepen op een beschouwing in De Accountant 1951/52; jaarverslag C.A.B. Aldaar werd overwogen dat de originele fondsen weliswaar niet in de balans van het administratiekantoor voorkomen, maar dat desondanks de aanwezigheid een essentieel punt in de controle vormt, gezien de grote financiële consequenties welke aan het eventueel ontbreken van die fondsen verbonden zijn. Voorts werd overwogen, dat de arbeid van de notaris het karakter draagt van medewerking aan het beheer, zij het ook dat in zijn medewerking een element van interne controle is gelegen, waarvoor hij aansprakelijk is tegenover het administratiekantoor. De C.A.B. concludeerde daarom, dat de accountant zich niet op de verklaring van de notaris kan verlaten; het is de plicht van de accountant zich door opneming van de juistheid van de notarisopgaven te vergewissen; er is hier sprake van een controletaak, die niet voor overdracht in aanmerking komt.

Ook thans nog - in 1974 - is vanwege het accountantsberoep tegenover de notarissen uitgesproken, dat de controle door de notaris voor de accountant de niet te onderschatten betekenis heeft van een uitstekend verzorgde interne controle, doch dat dit de accountant niet ontheft van de plicht zijn eigen waarnemingen te doen in het kader van zijn verantwoordelijkheid voor de jaarrekening. De beide opvattingen staan nog steeds tegenover elkaar; het is niet gelukt tot een gemeenschappelijk standpunt te komen. Het lijkt niet uitgesloten dat prestige-overwegingen daarbij een rol spelen. Verder overleg met inschakeling van de Vereniging voor de Effectenhandel moet tot een structurering kunnen leiden, welke het probleem oplost.

Ad 7 De organisatie-adviseur

Over de relatie accountant - organisatie-adviseur, tegen de achtergrond van het vraagstuk van de inhoud en de grenzen van de adviserende functie van de accountant, is in de loop der jaren veel geschreven. Ook in deze artikelenserie wijdt Starreveld een beschouwing aan „Grenzen aan de adviespraktijk? ”.

Met betrekking tot het deskundigheidsaspect moet geconstateerd worden dat hier sprake is van een weinig overzichtelijke aangelegenheid. De „multi-disciplinaire aanpak” van het „integrale advies”, waarbij het meer om de „begeleiding van veranderingsprocessen” gaat dan om „reorganisatie” (om een aantal bekende klanken even op een rij te zetten) maakt het terrein zo wijd dat het van gebrek aan realiteitszin zou getuigen te stellen, dat de accountant daarop de deskundige bij uitstek zou zijn. Grote delen van de adviestaak liggen buiten de administratieve organisatie en de bedrijfseconomie; teamwork met velerlei andere deskundigheid is essentieel. Gesteld mag dus worden dat tussen de accountant en menige organisatie-adviseur van een gedeeltelijk samenvallende, maar ook van een geheel verschillende deskundigheid moet worden gesproken.

Binnen de Nederlandse verhoudingen was de discussie over het collisiongevaar tussen controlerende en adviserende taken als min of meer afgesloten te beschouwen. De problematiek is evenwel vanuit het buitenland weer, voornamelijk in het Europese overleg, aan de orde gesteld. Oorzaak daarvan

is dat b.v. in Frankrijk er een onverenigbaarheid is tussen de controlefunctie zoals die daar door de commissaire au compte wordt uitgeoefend en het geven van adviezen op het terrein van de organisatie of bedrijfseconomie. Uiteraard wordt vanuit andere landen, waaronder Nederland, daartegen stelling genomen.

In de landen waarin het accountantsberoep een hoog niveau bereikt heeft en zich bovendien in grotere eenheden heeft georganiseerd valt te constateren dat de accountants zich in belangrijke mate bewegen op het gebied van het organisatie-advies. De doorlopende contacten die zij op grond van hun controlefunctie met een groot aantal ondernemingen hebben, zijn daarbij ongetwijfeld van betekenis geweest; zij vormen in menig opzicht een goede invalshoek voor zowel probleemstellend als coördinerend optreden; als nadeel staat daartegenover de zorg om de onbevangenheid en om de grenzen die ter zake van de verantwoordelijkheid voor oordelen van andere deskundigen in acht moeten worden genomen.

Geconstateerd moet dan ook worden dat er zowel uiteendrijvende als samenvoegende krachten op algemene accountantspraktijk en organisatie-adviespraktijk inwerken. Van een duidelijke ontwikkeling in de éne of de andere richting kan niet worden gesproken. Het lijkt echter aan geen twijfel onderhevig, dat de algemene accountantspraktijk het adviesgebied van de administratieve organisatie met inbegrip van de automatisering van de informatieverstopping tot zijn werkterrein moet blijven beschouwen. Er moet voor gezorgd worden dat op dat gebied niet alleen de algemene deskundigheid die elke individuele accountant op dit terrein behoort te bezitten, beschikbaar is, maar dat daarnaast alle specialistische kennis die ter zake van de administratieve organisatie en in het bijzonder de administratieve techniek vereist is, onder handbereik is. Gesteld zou mogen worden dat de algemene functie van accountant niet doelmatig vervuld kan worden zonder daarin het administratief-organisatorisch gebied ten volle te doen behoren. Voor de dan nog noodzakelijke contacten met deskundigen van andere disciplines, wanneer het gaat om met de administratieve organisatie samenhangende problemen van algemene of bijzondere aard, zoals problemen rond de structuur van de leiding, kan gekozen worden voor het opnemen van die andere deskundige in de eigen organisatie, danwel voor het samenwerken op lossere of vastere basis met buiten de organisatie staande daarvoor beschikbare bureaus. Beslissingen te dezer zake zijn afhankelijk van de mogelijkheid om andere deskundigen binnen het accountantskantoor posities te bieden die voor hen aantrekkelijk genoeg zijn, alsook van de mate waarin men bereid is bij optreden onder gemeenschappelijke naam verantwoordelijkheid te dragen voor deskundigheidsgebieden die nogal ver uiteen kunnen liggen. Nu de mogelijkheid om multi-disciplinaire associaties aan te gaan voor register-accountants nog maar kort bestaat, konden de wetten der verbijzondering zich nog maar nauwelijks vrij ontwikkelen. Afgewacht zal daarom moeten worden hoe de structuur van de organisatie-adviespraktijk in samenhang met de accountantspraktijk gestalte zal krijgen.

Literatuur

- Jaarverslag 1953/54 van het NIVa; verslag van de werkzaamheden van de Commissie van Advies inzake Beroepsaangelegenheden gedurende het verenigingsjaar 1953/54; bijlage II: De verhouding van de accountant tot de actuaaris bij levensverzekeringsmaatschappijen en de invloed hiervan op de accountantsverklaring.
- Ontwerp van Verordening houdende Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR); Staatsuitgeverij; bijlage Staatscourant 145 van 30 juli 1973.
- Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants; uitgave NIVRA, 1973.
- A. M. van Rietschoten: Enkele aspecten van de wettelijke regeling van het Accountantsberoep in Nederland; afscheidscollege; Kosmos 1971.
- Statement on auditing standards; Codification of auditing standards and procedures No. 1; AICPA, New York, 1973.
- Scope of Lawyers' responsibility to auditors' requests for information; report of Committee on Corporate Law and Accountancy; American Bar Association, 1974.
- Mr. P. J. W. de Brauw, A. G. Walker, L. Menozzi: Het Juridische Verslag van Ondernemingen; ESB 17 oktober 1973.
- Jaarverslag 1951/52 van het NIVa; verslag van de werkzaamheden van de Commissie van Advies inzake Beroepsaangelegenheden gedurende het verenigingsjaar 1951/52; bijlage II: Controle op de aanwezigheid van effecten bij een administratiekantoor.