

gingen in de beroepsuitoefening, die naar mijn stellige overtuiging nog voor de toekomst te wachten zijn, zal het nodig zijn om zich te beraden over de doelmatige organisatie van het beroep. De vraag naar de mate, waarin de differentiatie aan de beroepsontwikkeling ten goede zal kunnen komen, zal daarbij ongetwijfeld een belangrijke plaats innemen.

DE FUNCTIE VAN DE BELASTINGDESKUNDIGE IN DE ORGANISATIE VAN HET ACCOUNTANTSKANTOOR

door Drs. A. J. F. Reyn

Het in dit artikel te behandelen vraagstuk is niet nieuw. Reeds in het M.A.B. van 1928 behandelde H. R. Reder het probleem of een samenwerking van accountant en belastingconsulent mogelijk te achten is. Zie ook de inleidingen voor de ledenvergaderingen door L. de Blaey in 1933 en L. v. Kampen in 1934. Sederdien zijn er verschillende omstandigheden ontstaan welke een nadere bestudering van dit vraagstuk rechtvaardigen, te weten:

1) de sterk vermeerderde behoefte aan voorlichting op belastingtechnisch gebied: deze omstandigheid was in hoofdzaak een gevolg van het feit dat binnen betrekkelijk korte tijd een groot aantal nieuwe wetten hun intrede hebben gedaan, welke bovendien van een dergelijke ingewikkeldheid waren dat vrijwel niemand zijn belastingbiljetten zonder deskundige hulp kon invullen.

2) het gewijzigde Reglement van Arbeid van het N.I.v.A., dat zich ten aanzien van de functie van de accountant en van de accountantsverklaringen nauwkeuriger uitspreekt dan in het oude Reglement het geval was, stelt dit vraagstuk ook in een ander licht.

Het vraagstuk dat thans aan de orde is kan als volgt gesteld worden: Is er in de organisatie van het accountantskantoor plaats voor een belastingdeskundige en zo ja welke functie neemt deze dan in die organisatie in?

Teneinde deze vragen te beantwoorden is het noodzakelijk de functie van de accountant in de maatschappij, in verband met de theorie van het gewekte vertrouwen nog eens nader te analyseren. Deze theorie onderscheidt het begrip functie in:

- 1) de algemene functie
- 2) de specifieke functie.

Indien de accountant zich als openbaar accountant vestigt dan is op dat moment van vestiging de algemene functie gecreëerd, nl. die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer dat niet opdrachtgever is. Dit is de functie welke de accountant op zich genomen heeft en bij alle arbeid welke hij gaat verrichten moet hij bedenken dat hij die functie van vertrouwensman jegens derden goed vervult.

Indien de zich als openbaar accountant gevestigde functionaris nu opdrachten krijgt worden de specifieke functies in het leven geroepen. Deze specifieke functies komen in een groot aantal variëteiten voor, bv. opdracht tot algemene voortgezette controle van de jaarrekeningen, tot onderzoek van een credietaanvraag, tot vaststelling van de goodwill van een zaak, tot vaststelling van brandschade e.d. Ook als de accountant de

opdracht krijgt om een belastingbiljet van zijn cliënt in te vullen of dien- aangaande een aanvullend rapport te schrijven is dat een specifieke functie welke door die opdracht in het leven geroepen is.

De theorie van het gewekte vertrouwen stelt nu de algemeen geldende regel op dat die specifieke functies moeten passen in het kader van de algemene functie, d.w.z. een specifieke functie mag niet daarmee in strijd zijn. Bij de vervulling van elke specifieke functie moet de accountant bedenken dat hij optreedt als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, ongeacht of dat maatschappelijk verkeer een ruime of kleine kring van belanghebbenden vertegenwoordigt.

Hieruit volgt dat met de bijstand welke de accountant aan een cliënt verleent in welke vorm ook (mondeling of schriftelijk) bij het invullen van de belastingbiljetten, hij zijn algemene functie niet mag veronachtzamen. In artikel 1 lid 1 van het nieuwe Reglement van Arbeid staat nl. dat onder een accountantsverklaring moet worden verstaan elke mededeling, hetzij schriftelijk of mondeling gedaan, waarin een oordeel wordt kenbaar gemaakt of waaruit een oordeel te kennen is, terwijl in lid 4 wordt gezegd dat elke verklaring gegeven met de vermelding van de hoedanigheid van accountant of van het lidmaatschap van het Instituut, voor de toepassing van het Reglement geacht wordt te zijn gegeven op grond van werkzaamheden, verricht in de uitoefening van de functie van (openbaar) accountant.

Uit deze bepaling blijkt duidelijk dat indien een openbaar accountant zijn cliënten ten aanzien van het invullen van belastingbiljetten e.d. adviseert, hij dit doet in zijn functie van openbaar accountant en zich bij de uitvoering van deze specifieke functie dus te richten heeft naar zijn algemene functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. In het onderhavige geval is de accountant ten aanzien van zijn mededelingen niet alleen verantwoordelijk tegenover de cliënt, voor wie de opdracht bestemd was, maar ook tegenover de belastinginspectie die al of niet van die mededelingen kennis neemt.

Terloops zij opgemerkt dat hier de algemene functie van de accountant al aangetast wordt. De accountant moet nl. steeds zijn objectiviteit boven alles stellen, wat lijnrecht en in veel sterkere mate dan bij het merendeel van bv. de algemene controles, in botsing kan komen met de belangen van de onmiddellijke opdrachtgever. Het is zelfs zo, dat de opdrachtgever het meest is gediend van een adviseur die alleen maar *zijn* belangen dient en aan *zijn* zijde tegenover de belastinginstanties stelling neemt. Nu is het wel zo, dat de accountant daar boven moet staan, doch in de praktijk blijkt dat toch niet zo gemakkelijk te zijn en feitelijk is het zo, dat de zelfstandig gevestigde belastingconsulent in dit opzicht aan de eisen van de opdrachtgever beter kan voldoen dan de public accountant.

In het vervolg zal er echter van uitgegaan worden dat de accountant er in slaagt zijn objectiviteit in alle omstandigheden te behouden.

Nu kunnen zich de volgende omstandigheden voordoen:

- 1) de accountant belast zich alleen met belastingadviezen voor zijn eigen cliënten, van wie hij normaliter ook de algemene controle van de jaarrekening verricht. Deze cliënten kunnen met het begrip „controlecliënten” worden betiteld.

- 2) de accountant belast zich behalve met het geven van adviezen aan zijn controlecliënten ook met het verstrekken van adviezen op belastingtechnisch gebied aan hetgeen „belastingcliënten” genaamd zou kunnen worden.

ad 1. Deze toestand kwam in het algemeen vóór het uitbreken van de tweede wereldoorlog het meest voor, en was volkomen rationeel te achten. Immers de cijfers waarmede de accountant in zijn belastingadviezen werkte, waren *gecontroleerde* cijfers, voor de juistheid waarvan hij te allen tijde kon instaan. Op doeltreffende wijze gaf de accountant aan zijn controlecliënten een service, welke hij uit hoofde van zijn deskundigheid op belastingtechnisch gebied zonder bezwaar kon geven. De belastingwetten waren voor de oorlog nl. van dien aard en hadden door hun langdurige geldigheid voor de ingewijde zulk een bekendheid naar betekenis en inhoud verkregen, dat het merendeel van de openbare accountants met de toepassingen en mogelijkheden van de wetten voldoende op de hoogte waren om hun controlecliënten op efficiënte wijze elke service te geven waaraan behoefte ontstond. Tijdens de bezetting en na de bevrijding veranderde deze toestand grondig. Het gehele wettensysteem werd overboord gegooid en een lange reeks van nieuwe wetten deed zijn intrede. Het werd mitsdien een algemeen verschijnsel dat de accountant, geheel in beslag genomen door zijn andere werkzaamheden, niet meer in staat was zijn controlecliënten ten aanzien van de belastingadviezen de service te geven die zij gewend waren. Er waren toen twee mogelijkheden. In de eerste plaats kon de accountant zijn cliënt verwijzen naar een op het gebied van belastingen gespecialiseerde deskundige, terwijl in de tweede plaats de accountant een belastingdeskundige in zijn dienst kon nemen die ten behoeve van de controlecliënten van de accountant een deel van de taak van de accountant overnam. Het is echter duidelijk dat ten aanzien van de cijfers de accountant verantwoordelijk blijft, en niet alleen ten aanzien van cijfers doch ook met betrekking tot het aan de controlecliënt gegeven advies. Wel is er een interne verantwoordelijkheid van de belastingdeskundige aan de accountant, doch naar buiten is en blijft de accountant de verantwoordelijke man voor het gegeven advies. Zo zal de accountant een door de belastingdeskundige gegeven advies niet moeten opvolgen indien hij van mening is dat hij een dergelijk advies op grond van zijn functie als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer niet kan geven. Het is de accountant en niet de belastingdeskundige, die aan een Reglement van Arbeid gehouden is, en het is hij en niet de belastingdeskundige die zich voor zijn arbeid voor de Raad van Toezicht zal moeten verdedigen. Het accountantskantoor moet als een ondeelbare eenheid worden gezien en is (ook al volgens de nieuwe bepalingen van het Regl. v. Arbeid) voor alle werkzaamheden welke het verricht tegenover derden als eenheid verantwoordelijk. Evenals de accountant verantwoordelijk is voor het werk van de assistenten, die geen lid van het N.I.V.A. zijn, is hij verantwoordelijk voor het werk van zijn belastingdeskundige. Hieruit volgt dus dat:

- a) de belastingdeskundige een rationele functie op het accountantskantoor kan verrichten;
- b) de functie die de belastingdeskundige in de organisatie van het kantoor inneemt een *adviserende* is. Dit houdt in dat de belastingdeskundige naar buiten niet zelfstandig kan optreden en dat alle uitgaande stukken door de accountant getekend moeten worden. Op deze wijze neemt de belastingdeskundige een rationele plaats in het accountantskantoor in en verricht daar een zeer belangrijke en nuttige functie.

ad 2. Thans gaan wij over tot het geval waar de accountant niet alleen controlecliënten, maar ook belastingcliënten adviezen geeft op belasting-

technisch gebied. Het feit, dat de accountant ook belastingcliënten onder zijn opdrachtgevers is gaan krijgen, is een gevolg van twee oorzaken:

1) er zijn vele personen en bedrijven, die door de veelheid en ingewikkeldheid van de gecreëerde belastingwetten, bijstand op belastingtechnisch gebied behoeven, en die geen behoefte hebben aan accountantscontrole. Hierbij zij gedacht aan de particuliere personen en eenmanszaken of firma's, voor welke het belang van een accountantscontrole betrekkelijk gering is. Het eigenaardige feit doet zich daarbij voor dat men niet alleen naar de accountant gaat om zijn belastingadvies, maar dat men door de goede naam die de accountant heeft bij de belastinginstanties, hoopt dat deze instanties niet meer tot een controle van de administratie zullen overgaan, indien men met de naam van die accountant in dit verband op de proppen kan komen. Dit is een belangrijk punt waarop straks nog even teruggekomen zal worden.

2) het in dienst nemen van een belastingdeskundige zoals dit onder a. is beschreven, had dikwijls het gevolg dat deze belastingdeskundige zelf al een aantal cliënten, die hij vroeger bediende, in het accountantskantoor inbracht. Hoe staat het nu met het vertrouwen dat men ten aanzien van deze groep van cliënten van het accountantskantoor bij het behandelen van hun belastingzaken opwekt?

Het wil mij voorkomen dat in het algemeen een te groot vertrouwen wordt gewekt. Historisch is de gang van zaken deze, dat vroeger alleen voor de controlecliënten adviezen werden verstrekt. Bij de belastinginstanties wekte men het vertrouwen dat alle cijfers gecontroleerd waren, hetgeen geen moeilijkheden opleverde daar dit ook inderdaad het geval was. Bij de belastinginspecties is dus de algemene regel gegroeid, dat de cijfers afkomstig van een bepaalde accountant steeds deskundig gecontroleerd waren. Dit is voor elke belastinginstantie van grote betekenis, aangezien de controle van de cijfers niet meer behoeft plaats te vinden. De taak van de belastinginspectie is namelijk tweeledig: in de eerste plaats moet zij nagaan of de gebezigde cijfers voldoende betrouwbaar geacht kunnen worden en in de tweede plaats of de wet op een juiste wijze geïnterpreteerd is. Indien de cijfers door een bonafide accountantskantoor zijn gecontroleerd kan men volstaan met een onderzoek naar de wijze waarop de wetten zijn toegepast, en kan een controle op de juistheid van de cijfers achterwege gelaten worden. Op deze wijze wordt dan ook een rationele wijze van samenwerking bereikt, waarbij de inspecties volkomen steunen op de algemene functie van de accountant in het maatschappelijk verkeer. De volgende fase is nu dat de accountant ook een aantal belastingcliënten krijgt waarvan de cijfers in het advies gebezigd, niet gecontroleerd zijn. Indien de accountant daarover in zijn advies niets zou zetten is het duidelijk dat te groot vertrouwen wordt gewekt. Het onderzoek naar de juistheid der cijfers dat op zijn plaats geweest zou zijn blijft uit. Hieruit volgt dat in dergelijke gevallen de accountant op duidelijke wijze moet aangeven dat de cijfers niet gecontroleerd zijn. De norm die gegroeid is n.l. dat altijd alle cijfers die men van accountantskantoren krijgt betrouwbaar zijn wordt hierdoor weer naar beneden gehaald en het gevaar blijft bestaan dat ondanks de mededeling van de accountant dat niet gecontroleerd is men er het deskundige werk van de accountant in blijft zien en de betekenis van die verklaring onderschat. En al was het zo, dat een dergelijke norm niet gevormd was, dan blijft het nog de vraag of de mededeling, dat niet gecontroleerd is, wel voldoende is om tegen overschatting van de verwachtingen te waken.

In de eerste plaats is het evident dat die mededeling van de accountant op ondubbelzinnige en duidelijke wijze dient te geschieden. Art. 9 lid 1 van het nieuwe R. v. A. zegt nl.: „de leden zijn gehouden de uitkomst van hun arbeid op zodanige wijze mede te delen, dat in verband van de aard en de vorm der mededeling een juist beeld van die uitkomst wort verkregen.” De toelichting zegt daarbij dat de bedoeling van het eerste lid is misbruik tegen te gaan van een verklaring, welke noch uitdrukkelijk een goedkeuring noch uitdrukkelijk een niet-goedkeuring inhoudt. Zulk een verklaring moet geacht worden een goedkeuring van het besproken stuk in te houden. Het is dan ook niet voldoende, dat in het belastingadvies een zinnetje staat als: „volgens Uw opgave bedroeg de voorraad”, maar in de aanhef moet uitdrukkelijk en met zoveel woorden staan dat alle cijfers welke in de verklaring voorkomen niet gecontroleerd zijn en dat op grond daarvan geen oordeel kan worden uitgesproken over de betrouwbaarheid dier cijfers. Verklaringen van deze aard komen echter niet al te veel voor omdat:

1) de cliënt zich verzet tegen een dergelijke genuanceerde verklaring: op die wijze zou men de nieuwverworven cliënt weer meteen de deur uitjagen. Het is in de meeste gevallen juist zo, dat de cliënt wil profiteren van de goodwill die een bepaald accountantskantoor bij de belastinginspectie heeft, en aldus hoopt dat er geen controle meer zal plaats vinden. Het liefst had zo'n cliënt nog een goedkeurende verklaring, maar hij zwicht tenslotte dan maar voor de wensen van de accountant, mits het niet al te duidelijk in de gaten loopt. En dat is nu juist waar het om gaat. Het gaat om een duidelijke verklaring, niet alleen taalkundig duidelijk maar ook naar de realiteit. In dit verband is een werkelijk duidelijke verklaring een oplossing, doch indien deze in de praktijk toegepast zou worden zou het met de grote toeloop van belastingcliënten gauw uit zijn.

2) per slot van rekening zijn dergelijke verklaringen nu niet bepaald een reclame voor het kantoor en ook niet voor het beroep. Men gaat werkzaamheden verrichten, welke niet stroken met de algemene functie en ondermijnt daarbij zijn eigen goodwill ten aanzien van de functie van openbaar accountant. Een accountantskantoor dat reeksen verklaringen afgeeft met ongecontroleerde cijfers heeft meer het karakter van een belastingadvieskantoor dan van een accountantskantoor. Het is dus één van beide: of men specialiseert zich op belastingzaken (er zijn inderdaad accountantskantoren die dat doen) of men beschouwt de algemene openbare functie als de belangrijkste, maar dan is het gewenst dat men de controlecliënten naar andere deskundigen verwijst, ten behoeve van het vormen van een goodwill ten aanzien van de algemene functie. Een zodanig belastingadviesbureau heeft in de maatschappij beslist een andere functie dan de public accountant en vermenging van beide, naar hun aard verschillende functies werkt vertroebelend voor die beide functies.

Hoe staat het nu met het vertrouwen dat bij de belastingcliënten gewekt wordt? Het is hier nog sterker dan bij de inspecties het geval dat beslist te groot vertrouwen gewekt wordt? Indien controle door de belastinginstanties zou plaats vinden en de cijfers bleken onjuist te zijn, dan zou de cliënt toch heel raar staan te kijken. Hij is toch naar een goed accountantskantoor gegaan en hebben die dat niet eens voorzien? Een dergelijke accountant zal hij bij niemand meer aanbevelen! De ervaring leert dat men de accountant zo weinig mogelijk tracht in te lichten en vooral niet laat controleren, maar als er dan een kink in de kabel komt is de accountant de eerste die de verwijten krijgt te horen.

Een werkelijk afdoende oplossing voor al deze moeilijkheden is alleen maar daarin te vinden dat het accountantskantoor alleen de belastingaangelegenheden van zijn controlecliënten behandelt. En als hij de opdrachten van de belastingcliënten toch ook niet graag wil missen dan is er nog maar één oplossing: een zelfstandig belastingadvieskantoor oprichten, dit organiseren en financieren *doch onder een andere naam dan die van het desbetreffende accountantskantoor*. Vrijwilligers voor!

Het vraagstuk is dus beslist niet opgelost indien men *in* de organisatie van het accountantskantoor een z.g. zelfstandige afdeling opricht. In het voorgaande is juist aangetoond dat deze afdeling niet zelfstandig mag zijn en zeker niet *onder de naam van het accountantskantoor* naar buiten mag optreden. Een dergelijke afdeling mag alleen naar buiten zelfstandig optreden (o.a. tekenen van stukken) indien ze ook werkelijk volledig zelfstandig is, d.w.z. ook een andere naam voert dan die van het accountantskantoor.

Samenvatting.

1) het is gewenst dat het accountantskantoor alleen van controlecliënten (bij wijze van service) belastingaangelegenheden behandelt. Te dien aanzien kan zij dit rationeel oplossen door een belastingdeskundige in haar dienst te nemen.

2) de functie van deze belastingdeskundige in de organisatie van het accountantskantoor moet van adviserende aard zijn: de belastingdeskundige mag naar buiten niet zelfstandig optreden.

3) het is niet gewenst dat de belastingaangelegenheden van belastingcliënten behandeld worden op grond van het feit dat het gevaar bestaat dat zowel bij de belastinginstanties als bij de cliënten een te groot vertrouwen gewekt wordt. Indien als gevolg van een „duidelijke” verklaring niet een te groot vertrouwen gewekt wordt dan is het toch wenselijk deze cliënten niet aan te nemen daar dit een schadelijke invloed uitoefent op de hoofdfunctie van de accountant nl. die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer.

4) indien men de opdrachten van de belastingcliënten niet wil prijs geven dan is de enige rationele oplossing gelegen in het stichten van een zelfstandig belastingadvieskantoor dat onder een andere naam dan die van het accountantskantoor gevoerd wordt.

BOEKBESPREKING

**Statistiek en werkelijkheid van Dr. W. H. Posthumus-van der Goot.
Leiden 1946**

door P. de Wolff

Het aantal werken in de Nederlandse taal over economische statistiek is vrij beperkt en de meeste ervan leggen sterk de nadruk op de zg. ambtelijke statistiek. Hierdoor zijn ze als algemene inleiding minder goed geschikt en de schrijfster van het bovengenoemde boek vergelijkt ze met Baedekers, „onmisbaar, maar wel een tikje saai”. Zij heeft getracht in de bestaande behoefte te voorzien met een geschrift, dat juist de aandacht vraagt voor „wat niet in de Baedeker staat” en „in een vlotter verteltrant dan in de statistische wereld te doen gebruikelijk is”.

Dat het haar met deze opzet ernst is, wordt reeds gesuggereerd door