

De hierboven beschreven regeling kwam op 1 April 1941 te vervallen door het opheffen van de deviezen grens tusschen Duitschland en het bezette Nederlandsche gebied, en door de verordening van den Rijkscommissaris voor het bezette Nederlandsche gebied waarin bepaald is „dat het Deutsche Rijk en de gebieden waarvoor de Deutsche Deviezenwet, en haar uitvoeringsbepalingen, van kracht zijn niet beschouwd worden als buitenland in den zin van het Deviezenbesluit 1941.

Deze maatregelen brengen met zich mede, dat het clearingverkeer tusschen beide landen opgeheven is en dat het vrije betalingsverkeer weer in vollen omvang hersteld is. De vrijheid van de Nederlandsche houders van vorderingen op Duitschland is niet zoo groot als zij schijnt. De belemmeringen zijn gelegen in het Besluit Geblokkeerde Markenbelasting.

(Slot volgt.)

DE FUNCTIE VAN DEN RIJSACCOUNTANT

door *W. Westra*

De aangename wijze, waarop de Heer *Nije* in het M.A.B. van Maart 1941 zijn debaters heeft beantwoord, dwingt ook mij om den toegeworpen handschoen op te nemen.

Collega *Nije* gaat uit van de functie van den accountant en baseert zijn beschouwingen op de Leer van het gewekte vertrouwen. Zeer kort samengevat luidt deze Leer:

1. in de maatschappij ontstaan zelfstandige functies tengevolge van:
 - a. het differentiatieverschijnsel, d.i. de verbijzondering t.a.v. opeenvolgende bewerkingen;
 - b. het specialisatieverschijnsel, d.i. de verbijzondering t.a.v. de behoeften.

De accountantsfunctie is ontstaan tengevolge van het specialisatieverschijnsel.

2. De inhoud van een, tengevolge van het specialisatieverschijnsel ontstane, functie wordt mede bepaald door de behoeften van hen, die aan deze functie het aanzijn hebben gegeven, dus van hen, voor wie het resultaat van den gespecialiseerden arbeid is bestemd. Dientengevolge moet de deskundige, wanneer hem een opdracht wordt gegeven door anderen, dan hen voor wie het resultaat van zijn arbeid is bestemd, bij het verrichten van zijn arbeid niet alleen rekening houden met de behoeften zijner opdrachtgevers doch ook met die van hen, voor wie het resultaat is bestemd, waarbij zoo noodig de laatste behoeften moeten praevaleren. In een dergelijk geval draagt de accountant, na het vervullen zijner functie, niet alleen verantwoordelijkheid tegenover zijn opdrachtgevers doch ook tegenover hen, voor wie het resultaat van zijn onderzoek is bestemd.

Op basis van het bovenstaande moet onderscheid worden gemaakt tusschen de functie van den accountant van:

- a. orgaan van het verkeer, waarbij het resultaat van zijn arbeid veelal is, althans kan zijn, bestemd voor anderen dan den opdrachtgever.
- b. orgaan van de bedrijfsleiding, waarbij dit resultaat uitsluitend is be-

stemd voor deze leiding, zoodat de accountant alleen tegenover haar verantwoordelijkheid aanvaardt voor het vervullen van haar behoefte.

Met het standpunt van collega *Nije*: „de public-accountant is *altijd* vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer”, ben ik het op grond van het bovenstaande niet eens. De public-accountant, wiens functie uit de algemeene accountantsfunctie is ontstaan tengevolge van het differentiatieverschijnsel, kan ook de functie van orgaan van de bedrijfsleiding vervullen. Prof. *Limperg* geeft in zijn artikelenreeks, opgenomen in het M.A.B. van 1932 en 1933, voorwaarden aan waaronder het economisch rationeel is, dat de public-accountant de functie van orgaan van de bedrijfsleiding, los van de functie van orgaan van het verkeer, vervult.

Wanneer nu collega *Nije* de functie van den rijksaccountant gaat rubriceeren, ziet hij deze functionaris uitsluitend als orgaan van het verkeer. Hij schrijft:

„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 gedaanteverwisseling 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 den Rijksaccountant, die in rechtzaken verklaringen aflegt en den bankaccountant, die de jaarrekening controleert van een instelling, in welker bestuur de directeur van de Bank zitting heeft.”

Deze rubriceering van collega *Nije* is m.i. niet juist. Niet alleen omdat hij niet uit betrekkelijke uitzonderingsgevallen conclusies mag trekken t.a.v. de geheele functie, doch ook omdat deze „gedaanteverwisseling” wel toelaatbaar is voor den rijksaccountant. Evengoed als de public-accountant zoowel de functie van orgaan van het verkeer als van de bedrijfsleiding los van elkaar kan vervullen, is dit het geval met den rijksaccountant. Bij den public-accountant kan een conflict voorkomen wanneer hij van de leiding eener onderneming een opdracht ontvangt waardoor hij tegelijkertijd als orgaan van deze leiding en als orgaan van het verkeer moet optreden. Doch de rijksaccountant kent een dergelijk conflict niet wanneer hij in rechtzaken optreedt als orgaan van het verkeer; immers dan staat hij voorkomen los van de „leiding zijner onderneming” „de fiscale autoriteiten. Evenals het den rijksaccountant uitdrukkelijk verboden is van de gegevens, welke hij aan de administraties van bankiers en commissionairs in effecten zou kunnen ontleenen bij de controle van de aangiften dezer ondernemingen of hun eigenaren, gebruik te maken bij de controle van andere aangiften, geldt dit standpunt wanneer hij in rechtzaken optreedt. Dit is mij persoonlijk uitdrukkelijk meerdere malen door de betreffende autoriteiten van den rechterlijken macht medegedeeld. De rijksaccountant kan dientengevolge steeds bij het verrichten van zijn arbeid uitsluitend uitgaan van de behoefte van hen voor wie het resultaat van zijn werk is bestemd. Dit is niet het geval met den bankaccountant die de jaarrekening controleert van een instelling, in welker bestuur een lid der bankdirectie zitting heeft. Tijdens het uitvoeren dezer opdracht, waarvan het resultaat is bestemd voor anderen

dan het bestuur der betreffende instelling, blijft hij ondergeschikte van een lid van dit bestuur, zoodat hij niet onafhankelijk tegenover dit bestuur kan staan (dit laatste uiteraard niet persoonlijk doch uitsluitend functioneel gezien).

De Heer *Nije* gaat verder den inhoud van de functie van den rijks-accountant na, voor zoover deze orgaan is van de belastingadministratie. Deze functie kan worden vergeleken met die van den accountant als orgaan van de bedrijfsleiding. Zooals steeds, wordt ook hier de inhoud van de functie mede bepaald door de behoeften van hen, voor wie het resultaat van zijn arbeid is bestemd, in casu de Centrale Overheid met als uitvoerend orgaan den inspecteur. En, evenals bij de functie van den accountant als orgaan van de bedrijfsleiding, is de functie van den rijks-accountant als orgaan van de belastingadministratie ontstaan om den inspecteur het richtig vervullen zijner functie mogelijk te maken. Dientengevolge wordt de inhoud van deze functie van den rijksaccountant, evenals die van den accountant als orgaan van de bedrijfsleiding, bepaald door de inspectie, al ontbreekt ambtelijk de ondergeschiktheid van den rijksaccountant aan den inspecteur.

Elke belastinginspectie is belast met het regelen van een groot aantal aanslagen binnen een betrekkelijk kort tijdsbestek, door een betrekkelijk klein personeel. Uit deze functie van den inspecteur vloeit voort dat hij niet verantwoordelijk is voor een absolute nauwkeurigheid t.a.v. alle aanslagen. De inhoud dezer functie drukt zijn stempel op die van den rijks-accountant en dit verklaart het feit dat, zooals *de Blaey* stelt, de keuze is gevallen op:

- „een wat grooter, doch desondanks nog tamelijk beperkt aantal (aangiften) te doen controleeren:
- a. in groote lijnen, als er geen aanwijzingen in de aangiften of in de administratie te vinden waren om een dieper gaand onderzoek economisch te rechtvaardigen;
 - b. volkomen, als er wel aanwijzingen bestonden”.

Collega *Nije* gaat nu een parallel trekken tusschen een investigation, verricht door een public-accountant, en een belastingonderzoek van een rijksaccountant. Deze vergelijking, waartoe hij wordt geïnspireerd door de opmerking van *de Blaey* dat alle belastingonderzoeken investigations zijn, moet reeds mank gaan door het feit dat de investigation behoort tot de functie van den accountant als orgaan van het verkeer en het belastingonderzoek tot die als orgaan van de bedrijfsleiding. Op zichzelf is dit verschil niet groot, wanneer bij beide aan de volledige behoefte van dengene, voor wien het resultaat van het onderzoek bestemd is, moet worden voldaan. Doch de Leer van het gewekte vertrouwen eischt m.i. dat de accountant als orgaan van het verkeer geen opdracht mag aanvaarden met een doelstelling welke de volledige behoefte van dengene, voor wie het resultaat van het onderzoek is bestemd, niet dekt, terwijl een opdracht met een dergelijke beperkte doelstelling voor den accountant als orgaan van de bedrijfsleiding wel aanvaardbaar is. Immers in dit laatste geval bepaalt de opdrachtgever den inhoud der functie. Al zou dus het voldoen aan de geheele behoefte van den belastinginspecteur een onderzoek met een onbeperkte doelstelling moeten meebrengen, voor den rijksaccountant als orgaan van de belastingadministratie is een onderzoek met een beperkte doelstelling aanvaardbaar. Deze beperkte doelstelling kan dus zonder bezwaar zijn: onderzoek deze aan-

gifte, zoowel t.a.v. de daaraan ten grondslag liggende administratie als t.a.v. de toepassing der betrokken belastingwet, in groote lijnen en ga tot een volkomen contrôle over indien de resultaten van dit globale onderzoek daartoe aanleiding geven.

Uit dit verschil tusschen een investigation en een belastingonderzoek vloeit voort, dat de rijksaccountant op andere wijze, dan den public-accountant bij het instellen van een onderzoek ten behoeve van een investigation, arbeid en zijn oordeel van een anderen inhoud is. Doch deze verschillen vinden hun oorzaak alleen in een verschil in doelstelling. Beide soorten onderzoeken vragen een, op basis der doelstelling, volkomen contrôle; en bij beide mag de opdrachtgever geen beperkingen aanbrenge in de toe te passen contrôletechniek doch moet deze techniek worden bepaald op basis van objectief vastgestelde vaktechnische eischen.

Bij een investigation kan, nadat de volledige behoefte van dengene, voor wien het resultaat van het onderzoek is bestemd, in de opdracht juist is geformuleerd, de toe te passen contrôletechniek in het algemeen worden verdeeld in:

1. een cijferbeoordeeling, gericht op de in de opdracht vervatte doelstelling;
2. een volkomen contrôle, indien de resultaten dezer cijferbeoordeeling niet tot de conclusie voeren dat het plan van den opdrachtgever, voor welks uitvoering hij ook het oordeel van den accountant heeft gevraagd, niet tot uitvoering zal kunnen komen. Behalve de doelstelling zijn dan ook de bij de cijferbeoordeeling geconstateerde afwijkende verhoudingen, e.d. van invloed op het werkplan.

Ook de rijksaccountant vangt zijn onderzoek aan met een op de doelstelling gerichte cijferbeoordeeling. Daarbij maakt hij gebruik van het omvangrijke statistische materiaal, waarover de accountantsbureaux der belastingdienst beschikken; ook specialisatie t.a.v. bedrijfstakken is hierbij van nut. Daar zijn opdracht niet de afbreking van het werk na het bestudeeren van de resultaten der cijferbeoordeeling toelaat, gaat hij daarna tot verificatie over, waarbij ook de doelstelling van het onderzoek en de resultaten der cijferbeoordeeling bepalend zijn voor het werkplan. Ook zijn contrôle moet volkomen zijn, doch gaat, gelet op de beperkte doelstelling van het onderzoek, minder ver dan de contrôle van den public-accountant. Zoo gaat de rijksaccountant in een handelszaak soms niet verder dan een beoordeeling van het bruto-winstpercentage en een summiere analyse van de onkosten waarbij hij alleen van bijzondere of hem daarbij opvallende bescheiden inzage vraagt.

Ten slotte moet er op worden gewezen dat in de praktijk, door het gemis van een behoorlijke administratieve organisatie, veelal met een dergelijke summiere verificatie, aangevuld met een diepgaande verbandscontrôle met buiten de boekhouding staande gegevens, beter aan de doelstelling der opdracht kan worden voldaan dan door middel van het afchecken van de aanwezige, doch vaak opzettelijk onvolledig gehouden, bescheiden. Doch daardoor is het ook verklaarbaar dat, wanneer de hoeveelheid dezer buiten de boekhouding staande gegevens wordt vermeerderd, bij een volgend onderzoek feiten aan het licht kunnen komen, welke bij een vorig onderzoek niet konden worden vastgesteld.

Naschrift

Gaarne maak ik gebruik van de mij door de Redactie geboden gelegenheid een onderschrift te plaatsen onder het artikel van den Heer *Westra*.

Met genoegen constateer ik, dat wij het erover eens zijn, dat:

1. de door den public accountant verrichte investigation en het belastingonderzoek van den rijksaccountant niet vergelijkbaar zijn;
2. de belastingaccountant *in principe* als zoodanig een functie vervult als „orgaan van de bedrijfsleiding” en dientengevolge zich door zijn opdrachtgever beperkingen in zijn taak kan laten opleggen;
3. dat de public accountant bij de uitvoering van een controle-opdracht als „orgaan van het verkeer” voor het door hem gecontroleerde bedrijf tevens „orgaan van de bedrijfsleiding” kan zijn.

Schijnbaar in tegenstelling met het laatste is dan het punt, dat ons verdeeld houdt. Collega *Westra* betoogt, dat het vervullen van de functie van orgaan van het verkeer nòch voor den rijksaccountant nòch voor den public accountant een beletsel vormt om los van deze functie in andere gevallen als orgaan van de bedrijfsleiding op te treden. Naar mijn meening sluit het een het ander uit en is men met zijn geheele persoon òf orgaan van het verkeer òf orgaan van de bedrijfsleiding.

Dat wij niettegenstaande dit verschil van meening het over het hierboven genoemde derde punt eens zijn, wordt verklaard door de omstandigheid, dat Collega *Westra* de in dit punt genoemde combinatie reeds in principe mogelijk acht, terwijl mijnerzijds deze combinatie alleen wordt aanvaard, omdat in dezen de grootere verantwoordelijkheid van den accountant als orgaan van het verkeer de kleinere verantwoordelijkheid als orgaan van de bedrijfsleiding omvat. Door de aanvaarding van de kleinere verantwoordelijkheid *tegelijk* met de grootere wordt de laatste niet beperkt en de vertrouwensfunctie niet geschaad. Zoo is het verklaarbaar, dat wij, over het derde punt het eens zijnde, toch over de principiele verenigbaarheid van beide functies in één persoon van meening verschillen.

Ter motiveering vangt de Heer *Westra* aan met een samenvatting in twee punten van de leer van het gewekte vertrouwen. Het komt mij voor, dat het eerste punt veeleer een stuk organisatieleer dan een leer van het gewekte vertrouwen geeft.

Doch hoe dit ook zij, met de meening, dat de accountantsfunctie een *specialisatie*verschijnsel zal zijn, kan ik mij niet vereenigen. Men leze er de artikelen van Prof. *Limperg* in het M.A.B. van 1932 en 1933 voor de argumentatie maar op na: hier is sprake van een *differentiatie*verschijnsel, van de verbijzondering ten aanzien van een bepaald complex van handelingen t.w. de voorheen in en door het bedrijf zelf verrichte controlehandelingen, welke thans door een afzonderlijk bedrijf geschieden, zooals b.v. ook de scheepvaart zich heeft verbijzonderd.

Ik acht het van belang hierop de aandacht te vestigen, omdat Collega *Westra* door de verbijzondering in een afzonderlijk bedrijf als specialisatie — een verbijzondering naar de *behoeften* — te beschouwen tot een schijnbaar sluitende redeneering komt, waarop de conclusie kan worden gebouwd, dat de behoeften verschillend zijn al naar dat een accountant geroepen wordt als orgaan van het verkeer of als orgaan van de bedrijfsleiding te fungeren.

De grondslag, waarop deze conclusie is gebouwd, is niet aanwezig en daarmee valt de conclusie reeds. Maar bovendien moet nog opgemerkt worden, dat zowel voor een gedifferentieerd als voor een gespecialiseerd bedrijf moet worden aangenomen, dat het behoeften bevredigt. Anders heeft het geheele bedrijf geen reden van bestaan. Om dit aan te toonen behoeft het specialisatieverschijnsel niet speciaal naar voren te worden gebracht.

Wat het tweede punt der samenvatting van de leer van het gewekte vertrouwen betreft, merk ik op, dat deze leer *niet* zegt, dat de accountant „bij het verrichten van zijn arbeid niet alleen rekening moet houden met de behoeften van zijn opdrachtgevers, doch ook¹⁾ met die van hen voor wie het resultaat is bestemd, waarbij zoo noodig de laatste behoeften moeten praevaleren.” Zij zegt, dat de accountant bij het verrichten van zijn arbeid ter doeltreffende vervulling van de accountantsfunctie *uitsluitend* moet rekening houden met den norm, dien het maatschappelijk-verkeer voor den inhoud der functie heeft aangelegd op grond van het vertrouwen, dat door de aanvaarding der functie en de accountantsverklaring wordt gewekt.

Voor den door den *public-accountant* te vervullen taak bij onderzoeken, zooals b.v. de verificatie van de jaarrekening, het prospectusonderzoek, het credietonderzoek en het brandschade-onderzoek zijn normen gevraagd. Bij enkele der genoemde onderzoeken is de functie van vertrouwensman niet meer rechtstreeks terug te vinden b.v. bij het brandschade-onderzoek. Hier treedt de accountant op als lasthebber van een bepaalden opdrachtgever. Maar toch staat op den achtergrond de algemeene functie van vertrouwensman van het maatschappelijkverkeer. Men neemt voor dit brandschade-onderzoek, dus voor de bijzondere functie, iemand, die in het maatschappelijk verkeer zijn betrouwbaarheid heeft bewezen en verwacht, dat hij ook in de bijzondere functie zal werken naar de normen, welke hem in zijn algemeene functie worden gesteld en dus alles zal doen wat vaktechnisch mogelijk en noodig is om het bijzondere doel te bereiken.

Indien de *public-accountant* een contrôle-opdracht krijgt om te fungeeren als orgaan van de bedrijfsleiding, dan geldt hetzelfde als hierboven voor het brandschade-onderzoek is betoogd. Hieruit volgt, dat er in wezen geen verschil in behoeften en een dienovereenkomstig verschil in taak bestaat al naar dat de *public-accountant* als orgaan van de bedrijfsleiding of als orgaan van het verkeer fungeert. De fout, welke collega *Westra* m.i. in zijn redeneering maakt is deze, dat hij het voor den *public-accountant* mogelijk acht orgaan van de bedrijfsleiding te zijn (en zich dus beperkingen in zijn contrôle te laten opleggen) zonder dat altijd op den achtergrond staat het vertrouwen, dat ook door den opdrachtgever in hem gesteld wordt op grond van zijn algemeene functie. De *public-accountant* is geen beambte, men verwacht van hem de arbeid van een zelfstandige deskundige.

Uit het laatste volgt reeds, dat de *public-accountant* als orgaan van de bedrijfsleiding zich geen beperkingen kan laten opleggen. Dit zou in strijd zijn met zijn zelfstandigheid.

Maar ook langs anderen weg is deze gevolgtrekking te maken. Stel de bedrijfsleiding acht het overbodig, dat de accountant, die voor haar de uitvoerders in het bedrijf controleert, een bepaald deel van de uitvoe-

¹⁾ Cursiveering van mij. D. N.

ring controleert. De accountant laat dus een deel van het aanwezige contrôle-materiaal ongecontroleerd en geeft aan de bedrijfsleiding een verklaring af, welke bestemd is om in dezen beperkten kring te blijven. In de verklaring maakt hij ten aanzien van het niet gecontroleerde deel een voorbehoud. Deze arbeid voor beperkte kring is wel genoemd „private taak”.

Tegen de aanvaarding en uitvoering van een dergelijke opdracht zijn twee bezwaren aan te voeren:

1. de bedoeling van accountant en opdrachtgever de verklaring in beperkten kring te houden, geeft nog geenerlei waarborg, dat dit inderdaad zal geschieden.
2. een voorbehoud ten aanzien van het op subjectieve gronden nalaten van overigens vaktechnisch noodzakelijke werkzaamheden zal vrijwel nimmer den leek op contrôle-gebied een juisten indruk kunnen geven van de beteekenis van de lacune, tenzij het voorbehoud zoo geredigeerd wordt, dat practisch de geheele verklaring waardeloos wordt.

Ter toelichting van het eerste punt merk ik nog op, dat de juiste beteekenis van een op subjectieve gronden gebaseerd voorbehoud wel aan twee, hoogstens drie personen is duidelijk te maken, doch niet aan een grotere groep, vooral niet wanneer de leden van dezen groep steeds wisselen. Men kan trachten telkens elk nieuw lid opnieuw in te lichten. In de practijk komt daarvan — niettegenstaande alle goede voornemens — niets terecht. Dit beteekent, dat zoo men over „een beperkten kring” spreekt, dit begrip in ieder geval zeer eng moet worden opgevat en dat reeds in de gevallen, dat rapporten niet alleen aan een directie, doch ook aan twee of drie commissarissen worden gezonden, de beperkte kring, welke voorwaarde zou zijn voor de mogelijkheid van een fragmentarisch onderzoek, niet meer aanwezig is.

De ervaring leert, dat het rapport vandaag of morgen soms buiten den wil van den opdrachtgever, doch vaak ook niettegenstaande het oorspronkelijk tegengestelde voornemen van den opdrachtgever, juist door dezen opdrachtgever buiten den beperkten kring wordt gebracht. Ieder vakgenoot kent de neiging van zijn clienten om te spreken over „mijn accountant”, onverschillig van welken aard de werkzaamheden zijn geweest, en om verklaringen van dezen accountant, zoodra hem dat voordeel kan bezorgen, in het geding te brengen buiten den beperkten kring. Wee den accountant, die dan het voorbehoud niet zoo duidelijk heeft geformuleerd, dat zijn op een fragmentarisch onderzoek gebaseerde verklaring niet door een voorbehoud practisch waardeloos is geworden.

En dan nog heeft iedere lezer, onverschillig of hij al of niet tot den beperkten kring behoort, de neiging te concludeeren: het zal wel zoo erg niet zijn als de accountant het in zijn voorbehoud zegt, hij is ten slotte public-accountant, die zijn opdrachtgever toch niet laat betalen voor iets dat waardeloos is. Conclusie: door de aanvaarding van een fragmentarisch onderzoek als orgaan van de bedrijfsleiding wekt de public-accountant altijd een grooter vertrouwen dan gerechtvaardigd is door den door hem verrichten arbeid.

De public-accountant zal zich bij de vervulling van zijn functie *altijd* moeten richten naar de normen, welke in het maatschappelijk verkeer zijn gegroeid.

De public-accountant is vertrouwensman. Hij is dus juridisch en economisch onafhankelijk van zijn opdrachtgever. Hij aanvaardt geen instruc-

ties van de bedrijfsleiding. Hij tracht elke opdracht en verklaring zoo te formuleeren, dat hij kan voldoen resp., voldoet aan de normen, welke het maatschappelijk verkeer aan zijn arbeid stelt. Hij is opgeleid en/of gegroeid in het vak als public-accountant. De sfeer, waarin hij in hoofdzaak werkt en leeft, is die van den beroepsuitoefenaar, die moet voldoen aan de eischen, welke hem als vertrouwensman van het maatschappelijk-verkeer worden gesteld. Dit is een kwestie van vorming, die jaren kan duren vóór zij voldragen vruchten geeft.

Wie in dezen sfeer is opgevoed, moet zich „umstellen” om beperkte opdrachten te kunnen aanvaarden. Dat blijkt wel niet dadelijk, maar wel op den langen duur. Gewend zijnde slechts onbeperkte opdrachten te aanvaarden, zal men zich de eerste keer slechts een kleine beperking in de opdracht laten welgevallen. Al doende leert men echter. Aan zoo'n beperkte opdracht went men. Bij een volgende opdracht wordt een iets grootere beperking aanvaard. Een mensch is maar een mensch: de norm wordt uit het oog verloren. De eerste schreden op het hellende vlak zijn gezet, tot schade van de sfeer van het betreffende public-accountantskantoor en tot slot tot schade van het beroep.

De goede sfeer op het accountantskantoor, het onderhouden en aankweeken van verantwoordelijkheidsbesef en juiste taakvervulling bij het personeel vragen om voortdurende werkzaamheid van den accountant en van het geheele personeel in de functie van vertrouwensman en laten niet toe, dat de aan deze functie verbonden gevoelens, inzichten en taakopvattingen in gevaar en aan het wankelen worden gebracht dan wel worden ondermijnd door het vervullen van beperkte opdrachten, die een andere instelling vereischen. De accountant is één en ondeelbaar. Hij is óf vertrouwensman van het maatschappelijkverkeer en voldoet dan in alle opzichten en alle dagen aan de eischen, welke dit verkeer hem stelt óf hij is contróle-orgaan voor de bedrijfsleiding en voldoet dan aan de eischen, welke deze hem stelt. Een combinatie, waarbij ten koste van de eerstgenoemde eischen alleen aan de laatste wordt voldaan, laat zich niet denken, zonder uiteindelijk de beroepsuitoefening in eerstgenoemde functie te schaden.

Nu zijn er enkele mogelijkheden om als orgaan van de bedrijfsleiding zich beperkingen in zijn taak te laten opleggen n.l. in die gevallen, waarin het inderdaad mogelijk is de omvang van het te maken voorbehoud ook voor den niet-deskundige op contróle-gebied duidelijk te maken. Zoo geeft een voorbehoud ten aanzien van het nalaten van de contróle op de waardeering van de goederenvoorraad of op de solvabiliteit van de debiteuren den omvang van het voorbehoud aan. De betreffende balanscijfers geven nauwkeurig de grens van de eventueele fout. Voor den niet-deskundige op contróle-gebied is een voorbehoud ten aanzien van het niet-opnemen van den goederenvoorraad echter niet duidelijk, omdat hiermede de contróle op de goederenbeweging verloren gaat en de daaruit voortvloeiende consequenties zelfs door den deskundige niet in cijfers zijn uit te drukken.

De genoemde mogelijkheden zijn echter de uitzonderingen, die den regel bevestigen: de accountant als orgaan van de bedrijfsleiding heeft te voldoen aan de normen, welke het maatschappelijkverkeer voor de functie als vertrouwensman heeft gesteld.

Thans moet nog de vraag beantwoord worden of dan wellicht voor den *accountant-beambte* de mogelijkheid bestaat nu eens als orgaan van het

verkeer, dan weer als orgaan van de bedrijfsleiding te fungeeren. Ik meen, dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord op de gronden, welke in het voorafgaande betoog zijn terug te vinden.

In de eerste plaats kan men den accountant, die in particulieren of overheidsdienst werkt niet aanmerken als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Immers zijn functie is uitsluitend orgaan van de bedrijfsleiding. Uit dien hoofde moet hij dus reeds elke opdracht weigeren van anderen dan van zijn werkgever. Hij heeft geen functie in het verkeer. Elk beroep, dat op hem wordt gedaan om hem deze functie te doen innemen, is misplaatst.

In de tweede plaats: aanvaardt de accountant-beambte zoo'n opdracht toch, dan gaat voor hem alles gelden wat hierboven voor den public accountant is gezegd en daardoor gaan voor *elke* door hem te verrichten arbeid ook als accountant-beambte de in het maatschappelijk verkeer gestelde normen gelden.

De reeds in mijn vorig artikel genoemde omstandigheden (dezelfde beroepsaanduiding, hetzelfde reglement van arbeid) werken in de hand, dat het publiek in dezen niet voldoende onderscheidt en dientengevolge met zijn opdrachten aan het m.i. verkeerde adres komt.

Op één punt zou ik nog wel de aandacht willen vestigen. Bij de beschouwingen ten aanzien van den public accountant legde ik de nadruk op diens scholing en de sfeer van het kantoor en de uit de voortdurende in deze sfeer plaats vindende beroepsuitoefening volgende zelfopvoeding. Deze zelfopvoeding ontbreekt den als regel fragmentarische onderzoeken verrichtende accountant-beambte. Juist datgene wat Collega *Westra* als een bezwaar tegen mijn betoog aanvoert, n.l. dat ik uit betrekkelijke uitzonderingsgevallen geen conclusies mag trekken ten aanzien van de geheele functie, versterkt mijn betoog. Hoe meer de uitzondering regel zou worden, des te meer is de accountant-beambte in de gelegenheid zich te scholen en zich de sfeer van het beroep van public accountant eigen te maken en des te minder bezwaar zou er bestaan tegen een vervulling door hem van de functie als orgaan van het verkeer. Het is behalve om andere redenen, ook in dit verband te betreuren, dat wij een voorschrift missen, dat aan elke vestiging en/of werkzaamheid als zelfstandig accountant een stage op een public accountantskantoor moet zijn voorafgegaan.

In deze beschouwingen ligt de conclusie ten aanzien van den arbeid van den rijksaccountant reeds opgesloten. Hij verricht als beambte een fragmentarische controle. Accoord! Maar hij begeve zich dan niet in de functie van orgaan van het verkeer. Doet hij dit wel of stelt hij zich hier-toe in principe beschikbaar, dan geldt voor hem ook wat voor den public accountant geldt: het fragmentarische onderzoek is ontoelaatbaar.

Tenslotte nog een vraag. Collega *De Blaey* stelde, dat het doel van de onderzoeken door rijksaccountants was:

de *aannemelijkheid* van de aangifte en de *betrouwbaarheid* van de administratie te controleren. Is dit nog wel *accountantscontrole*? Ik meende, dat de arbeid van den accountant bestond in het controleren of vaststellen van de *juistheid* van cijfers. Wanneer wij dit wezenskenmerk van accountantsarbeid loslaten, dan ontstaan er zooveel mogelijkheden om onder het mom van „bijzondere functie” de noodzaak van op subjectieve overwegingen gegronde voorbehouden te ontgaan, dat daarmede practisch Art. 1 van het Reglement van Arbeid, voorschrijvende, dat de accountant op goede gronden overtuigd moet zijn van de *juistheid* van de

medegedeelde uitkomst, tot een doode letter zou kunnen worden gemaakt.

Ik hel er toe over de gestelde vraag ontkennend te beantwoorden en wel om deze reden, dat bij dezen arbeid de deskundigheid van den accountant wel van zeer veel nut is, maar van deze deskundigheid op contrôlegebied een te klein deel wordt benut dan dat van *accountants-contrôle* kan worden gesproken.

Ik acht het noodig zoo mogelijk binnen één vereeniging van vakgenooten een duidelijke scheiding te maken tusschen vakgenooten, die tengevolge van een verschillende functie een geheel verschillende verantwoordelijkheid en taak hebben en dit naar buiten duidelijk o.a. in het Reglement van Arbeid te doen blijken.

Op welke wijze dit zal dienen te geschieden en welke consequenties, zoowel in voor- en nadeeligen zin dit voor elk dezer groepen zal hebben, hoop ik — zoo de Redactie daarvoor nog plaatsruimte ter beschikking zou willen stellen — in een afzonderlijk artikel t.z.t. nader uit een te zetten.

Drs. D. NIJE.

INSTRUCTIE VOOR DE ASSISTENTEN TEN AANZIEN VAN BALANSWERKZAAMHEDEN

door *L. G. van der Hoek*

In het Maandblad van Januari j.l. geeft de Heer *P. J. H. J. Bos* een „Specimen van een algemeene instructie voor de assistenten”.

In een toelichting merkt de geachte schrijver op, dat een instructie wordt samengesteld met het doel, een zekere uniformiteit bij de verschillende controles te bereiken, zoodat de instructie de complete aanwijzingen en voorschriften dient te bevatten, welke door de assistenten bij de uitvoering der werkzaamheden in acht moeten worden genomen.

Ofschoon het artikel van den Heer *Bos* alle waardeering verdient en ik mij met de inhoud ervan over het algemeen kan vereenigen, is het mij opgevallen, dat in de instructie slechts wordt gesproken over de controle van de hulpboeken en van de — door den schrijver dagboeken genoemde — debiteuren- en crediteurenboeken enz., benevens over de uit deze controle voortvloeiende vastleggingen. De assistenten hebben echter meer werkzaamheden te verrichten, alvorens gezegd kan worden, dat den accountant alle gegevens zijn verschaft, welke hij behoeft om te kunnen beoordeelen, of een jaarrekening een juist beeld geeft van het gevoerde beheer. Juist deze, als regel door de eerste-assistenten verrichte werkzaamheden, zijn zeer belangrijk en, ofschoon natuurlijk varieerend met den aard en de grootte van het te controleeren bedrijf, is ook hiervoor een algemeen instructie zeer nuttig ter bereiking van een zekere, aan de wenschen van den accountant tegemoet komende uniformiteit bij de uitvoering der werkzaamheden.

Ik acht het daarom nuttig, eens na te gaan, in hoeverre de door den Heer *Bos* gegeven instructie zou kunnen worden aangevuld, met aanwijzingen en voorschriften ten aanzien van deze werkzaamheden — door mij in het vervolg balanswerkzaamheden genoemd — en de als gevolg daarvan noodig geachte vastleggingen in het contrôledossier.