

BOEKBESPREKINGEN

Prof. W. J. de Langen: DE GRONDBEGINSELEN VAN HET NEDERLANDSE BELASTINGRECHT.

DEEL II

door Dr A. J. van den Tempel

Het tweede deel van De Langen's boek is in het vorige jaar verschenen ¹⁾. Wij kunnen nu het gehele werk van de Amsterdamse hoogleraar overzien.

Er steekt een enorme hoeveelheid arbeid in; geheel het geldende Nederlandse belastingrecht is door De Langen doorvorst en geordend naar de krachten, die het naar zijn bevindingen tezamen inhoud en vorm geven. De voltooiing van het werk is langer uitgebleven dan in 1950 werd verwacht, kennelijk heeft de Schrijver het boek, dat wij - hoeveel wij nog van hem verwachten - toch zijn wetenschappelijke levenswerk mogen noemen, steeds weer willen aanvullen en afronden, de gedachtengang willen vervolmaken en polijsten. Het onderwerp is, de auteur is de eerste om het te erkennen, nimmer uitgeput, en het bewijst de vruchtbaarheid van deze aanpak, dat herhaaldelijk in het oog springt dat bepaalde terreinen nog verder onderzocht moeten worden. Er ligt hier een taak voor zijn leerlingen, maar De Langen aarzelt niet, waar het onderwerp - de beoordeling van zijn interpretatietheorie - bijzondere eisen stelt, „een vrijmoedige vraag” (p. 665) te richten tot de leden van de rechterlijke macht om dit onderwerp verder te brengen.

Na een inleiding ter verklaring en ter verdediging van de door hem gevolgde empirisch-analytische methode bevatte Deel I de bespreking van de drie verdelingsbeginselen:

1. het draagkrachtsbeginsel (103 blz.);
2. het beginsel van de bevoorrechte verkrijging (38 blz.);
3. het profijtbeginsel (41 blz.).

Deel II geeft, behalve een enkele aanvulling op de inleiding van Deel I, en een „afsluiting” aan het slot, een bespreking van:

4. het welvaartsbeginsel (110 blz.);
5. het beginsel van de minste pijn (59 blz.);
6. het beginsel van de maximale realisatie (263 blz.).

Met de hoofdstukken over de beginselen 4 en 5 is de opsporing van de doeleinden van de belastingheffing voltooid. Deze hoofdstukken, tezamen met de drie van het eerste deel, beogen een ordening en zuivering van die doeleinden. De bundeling in vijf „waardehebbende” beginselen - waardehebbend omdat zij berusten op bij de mens levende gevoelens, motoren van het recht (p. 403) - is in beginsel niet meer dan een vraag van doelmatigheid; De Langen doet herhaaldelijk uitkomen dat hij op bepaalde punten een andere ordening heeft overwogen, maar tenslotte deze reeks van vijf als de meest gerechtvaardigde heeft verkozen.

Tenslotte komt dan de bespreking van het zesde grondbeginsel die - het aantal van de eraan gewijde bladzijden wijst het al uit - door de Schrijver gezien wordt als het kernstuk van zijn boek. In dit hoofdstuk is het doel een scherpere belichting van de afweging van de doeleinden en van wat daaraan voorafgaat. Daaruit zal een zuivering van de in het belastingrecht gebruikte begrippen en systemen voortkomen. In een van die aantrekkelijke „terzijde”'s, die ons even van de sfeer van de kathedraal verplaatsen naar de intimiteit van de studeerkamer, waar het werk groeide, vertelt De Langen van ontstaan en ontwikkeling van dit beginsel: van een als onvermijdelijk aanvaarden van kleine rechtstekorten, zoals het verwaarlozen van 200,— aan inkomsten naast het loon, is het, door steeds dieper graven, geworden tot een wijze van beschrijving van de structuur van het gehele belastingrecht, waarin een aantal algemene juridische vraagstukken in onderlinge samenhang hun plaats vonden. De oude benaming „geoorloofde uitvoering” is daarom vervuimd.

In dit hoofdstuk worden allereerst behandeld het krachtenspel van de in de vorige hoofdstukken besproken doeleinden, waaraan zijn toegevoegd begrippen en systemen van het materiële recht, over autonomie en over delegatie. Na dit algemene deel wordt besproken het afwegen van de mogelijkheden met het doel een maximum - resultaat te verkrijgen, dat wil zeggen de rechtstekorten zo klein mogelijk te houden. Achtereenvolgens wordt ingegaan op de taak van wetgever en administratie (het onderbeginsel van de geoorloofde realisatie) en op de taak van de rechter (het interpreteren).

¹⁾ Prof. W. J. de Langen, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, Deel II, N. Samsom N.V., Alphen aan de Rijn 1958 (495 blz. + inhoudsopgave en register, f 26,—) Deel I (1954, 224 blz. + inhoudsopgave, thans f 12,75) is nog verkrijgbaar.

Deel I is besproken in M.A.B. no. 8, jaargang 29, blz. 343-347.

Dit steeds verder grijpen is voor wie de Schrijver kent kenmerkend. De stof veelal tot in kleine details beheersend, is hij toch het tegendeel van de typische specialist. Zijn geest zoekt naar veralgemening en streeft naar invoeging van al wat hij aantreft in een zinvol geheel.

De uitbreiding van het hier besproken hoofdstuk heeft het boek van De Langen doen uitgroeien boven de aanvankelijke opzet. Het is door de opneming van een aantal beschouwingen, die naar hun wezen van algemeen-juridische betekenis zijn - al zijn de voorbeelden van fiscale herkomst - een aanwinst geworden voor de algemene rechtsliteratuur, en wel in bijzondere mate voor het administratieve recht. Voor de belastingwetenschap is de winst de aanwijzing van verwantschap met verschijnselen elders, een „integratie” van gebieden, die in de vakliteratuur veelal nauwkeurig afgegrensd blijven.

Anderzijds is daarmee ook zelfs de schijn, als zou het hier gaan om een karakteristiek fiscaal grondbeginsel, verloren gegaan. Het is van de zes dat, hetwelk het meest aan alle rechtstakken gemeen is (p. 406). Na de drie verdelingsbeginselen, die zich nauwelijks voor toepassing elders lenen, zie ik alleen het beginsel van de minste pijn als een beginsel dat allereerst bij het belastingrecht behoort. Al was het maar omdat daar de meeste pijn wordt geleden.

Op plaats en begrenzing van het welvaartsbeginsel, dat als ik goed zie, in algemeenheid niet of nauwelijks bij dat van de maximale realisatie achterstaat, meen ik dieper te moeten ingaan.

Het welvaartsbeginsel

„Belastingheffen is geld onttrekken aan particulieren (particuliere productie - en consumptiehuishoudingen).

Jaarlijks geschiedt dit tegenwoordig tot een totaalbedrag van zeg f 8 miljard, ruim een vierde van ons nationaal inkomen. Zulk een onttrekking oefent uiteraard grote invloed uit op het economisch gebeuren in die particuliere sector; tegelijkertijd kan (deze onttrekking) echter ook door de overheid worden aangewend als een instrument tot het bereiken van zekere, waardevol geachte economische doeleinden” (p. 234).

Economisch wordt, evenals welvaart, hier in zeer ruime zin gebruikt; naast doeleinden als sparen, investeren e.d. vallen er ook onder doeleinden van sociale en culturele aard en bij voorbeeld ook een door staatkundige en algemeen-economische motieven geïnspireerde aanpassing van onze belastingwetgeving in het kader van de integratie in Benelux - of Europees verband. De Langen plaatst dit beginsel na de drie verdelingsbeginselen. Het welvaartsbeginsel leidt tot correctie op de verdeling, tot een wijziging van de druk, zoals die bij uitsluitende toepassing van de verdelingsbeginselen had moeten zijn (vgl. p. 236).

Allereerst zal ik enige opmerkingen maken over de begrenzing van het welvaartsbeginsel, waarna ik zal terugkeren tot de plaats van dat beginsel en de eraan gegeven omschrijving.

Bij de begrenzing van de welvaartsdoeleinden rekent De Langen er toe de bevordering van het evenwicht in de betalingsbalans, welke bevordering n.l., aldus de schrijver, de verdelingswijze van de totale last beïnvloedt²⁾. Daarentegen wordt het bevorderen van het monetaire evenwicht in zijn algemeenheid niet ertoe gerekend, aangezien dat doel meer behoort tot het terrein van d openbare financiën; hier gaat het om de omvang van de behoeften van de overheid (p. 135 en 240).

Deze begrenzing acht ik niet gelukkig getroffen. Aannemende dat het mogelijk is de omvang van de geldonttrekking te wijzigen zonder de verdeling (belangrijk) te beïnvloeden - van die theoretische veronderstelling gaat De Langen naar ik meen uit - zie ik niet in, dat langs die weg niet, evenzeer als het monetaire evenwicht, ook het evenwicht in de betalingsbalans (waarmede de lopende rekening is bedoeld) kan worden nagestreefd. Beide effecten kunnen tegelijkertijd worden nagestreefd langs die weg, maar ook - al is er samenhang - slechts een van beide, waarbij het bestaan van inflatie of deflatie in het buitenland van belang is (men denke b.v. aan het optreden van inflatie in de belangrijke handelslanden met inbegrip van ons land: dan is het monetaire evenwicht verstoord, doch de lopende rekening kan er bevredigend uitzien). Anderzijds kunnen beide doeleinden ook langs de weg van specifieke maatregelen, die de verdeling van de lasten wijzigen, worden bevorderd. Dit laatste erkent De Langen trouwens ook voor het bevorderen van het binnenlandse monetaire evenwicht (p. 35, noot 2); het voorbeeld van de heffingen ineens is trouwens afdoende. Maar wat is dan het nut van deze nadere begrenzing?

Ik meen daarom allereerst te mogen stellen dat De Langen beter had gedaan vast te houden aan de eerste door hem gegeven begrenzing van hetgeen hij niet zou behandelen -

²⁾ De bovendien op blz. 238 aangevoerde grond van een verband tussen waardevast geld enerzijds en de betalingsbalans (terwijl het monetaire evenwicht hier juist niet wordt genoemd) anderzijds is mij niet duidelijk geworden.

nl. de bepaling van de omvang van de geldonttrekking - zonder daaraan de hierboven gekritiseerde uitwerking te verbinden. De skepsis, waarvan ik blijk gaf in mijn recensie van Deel I (M.A.B. jg. 29, blz. 347), waarin De Langen deze uitwerking van de begrenzing van zijn werkterrein aankondigde, is bij mij eerder versterkt dan weggenomen.

Laat ik deze uitwerking verder terzijde, en bepaal ik mij tot de zoeven herhaalde algemene begrenzing, dan ben ik toch nog niet voldaan met zijn volstrekte terzijdestelling van het aangeduide gebied, terwijl hij toch overigens de welvaartsdoeleinden zonder enig voorbehoud behandelt. Ik kan met hem in zoverre meegaan, dat het gebruiken van wijzigingen in de omvang van de totale lasten, als middel van economische politiek, een afzonderlijke behandeling verdient³⁾. Wel wordt hier een welvaartsdoel door middel van de belastingheffing bevorderd, doch er staan, naast dat middel, aanstonds de alternatieven van lenen en geldscheppen (en uiteraard: wijzigen van de uitgaven van de overheid). Maar betekent dit dat de belastingwetenschap hiermede in het geheel geen bemoeienis heeft? Ik meen dat velen bv. voor het geval dat naar hun mening de omvang van de lasten zo hoog zou worden dat welvaartsdoeleinden (disincentive-werking) en de rechtvaardigheid in het gedrag zouden komen, deze vraag niet bevestigend beantwoorden. En de taak, die de beoefenaar van de belastingwetenschap dan zou hebben is toch ook niet essentieel verschillend van die, welke op hem drukt bij de beoordeling van welvaartsdoeleinden, die De Langen in geval van gerichte maatregelen wel tot zijn terrein rekent, zoals de bevordering (of het tegengaan) van sparen en investeren, van bevordering van de werkgelegenheid of van het evenwicht in de betalingsbalans. Ik zie hier geen principieel verschil, wel daarentegen nauwe interdependentie. Hoe kan men de wenselijkheid van specifieke, gerichte maatregelen tot beperking van de bestedingen (waardoor de verdeling van de lasten wijziging ondergaat) beoordelen, als men ze niet vergelijkt met een, het totaal van de lasten verzwarende, verzwaring over de gehele lijn?

Het verschil tussen De Langen en mij op dit punt zou ik aldus willen aangeven, dat waar hij een scherpe grens trekt, waarbuiten de beoefenaar van de belastingwetenschap niet moet treden, ik een afzonderlijk werkterrein zie, dat voor de beoefenaar van de belastingwetenschap geen verboden terrein is, maar dat wel door hem met anderen, voor wier werk het essentiël is, moet worden gedeeld en dat bovendien, als grensgebied tussen verschillende domeinen, zijn bijzondere eisen stelt.

Dit verschil in zienswijze is tenslotte niet zonder consequenties voor de beoordeling van de plaats van het welvaartsbeginsel in de rij der grondbeginselen. De Langen plaatst het, ik vermeldde het reeds, na de verdelingsbeginselen en ziet het als correctie daarop. Hij komt daartoe, door na de volstrekte uitsluiting van die welvaartsdoeleinden, die door wijziging van de omvang van de lasten worden nagestreefd, de verdeling van de last als uitsluitend doel van de belastingwetenschap te zien. Wie de verdeling als enige taak ziet, ziet het welvaartsbeginsel als correctie. Het welvaartsbeginsel, zoals De Langen het begrenst, is echter slechts een deel van een groter geheel. Want de integratie van de belastingpolitiek en de overige financieel-economische en sociaal-economische politiek is in beginsel onbeperkt en ondeelbaar, of zij nu, voor wat de belastingpolitiek betreft, tenslotte verwerkelijk wordt door specifieke maatregelen dan wel door een algemene verhoging of verlaging van de lasten. Daarom springt het welvaartsbeginsel uit de door De Langen opgestelde rij. En als hij erkent, dat dit ook wel het geval kan zijn bij sterk economisch georiënteerde lieden (p. 674), dan meen ik te mogen stellen dat dit niet uitsluitend een zienswijze van een beperkte groep is, doch dat het maatschappelijke werkelijkheid is, dat eerst de gerechtvaardigheid van de welvaartsdoeleinden - óók als deze door specifieke maatregelen als een investeringsaftrek worden verwezenlijkt - wordt beoordeeld en dan pas de vraag of rekening houdende met de daardoor te weeg gebrachte verlichtingen of verzwaringen, de verdeling van de lasten als evenwichtig kan worden aanvaard. Zo zullen wij, als wij bepaalde wijzigingen op fiscaal terrein met het oog op de Europese integratie aanvaarden omdat wij dat in het belang achten van onze welvaart, de vrijheid die ons rest op belastinggebied moeten gebruiken om de gevolgen van de aanvaarde gebondenheid te corrigeren, en niet omgekeerd.

Na hetgeen ik in het begin van mijn bespreking heb opgemerkt behoeft wel nauwelijks te worden gezegd dat, al kan men over bovenstaande punten van mening verschillen, de ruim 100 bladzijden van het hoofdstuk over de tegenwoordig zo belangrijke economische en sociale doeleinden van de belastingheffing zeer leerzame lectuur vormt en een ieder aan te raden is, die zich op dit gebied goed wil oriënteren.

Niet minder interessant zijn trouwens de hierna volgende hoofdstukken.

³⁾ Zie mijn „De belasting als instrument van de economische politiek”, blz. 32 en 35.

Het beginsel van de minste pijn

Hierbij worden onder meer besproken de verschuiving van de heffing van inkomstenbelasting en omzetbelasting door middel van de invoering van de loonbelasting en de vrijstelling van de detaillist.

Bij de bespreking van de dividendbelasting ten laste van buitenlanders teken ik aan dat De Langen ten onrechte aanneemt dat de volledige toewijzing van dividenden ter belastingheffing aan het domicilieland een internationaal aanvaarde regel is. Dat standpunt is nimmer algemeen aanvaard en vindt minder en minder aanhang; een algemeen aanvaarde regel, zo het daarvan al komt, lijkt mij dan ook alleen op een andere basis bereikbaar.

„In dubio contra fiscum”: het opschrift op p. 380 en p. 384 moet de tegenstander van dit adagium Van der Poel⁴⁾ wel hebben opgeschrikt. Op p. 644 lezen wij echter, dat deze regel doorgaans waardeloos is, en slechts zin heeft in die uitzonderingsgevallen, waarin de beginselen geen antwoord verschaffen. Ons beider strijdbare vriend zal het er toch wel niet bij laten zitten.

Het beginsel van de maximale realisatie

Hierboven ging ik reeds op de structuur en hoofdinhoud van dit hoofdstuk in. De aard van dit „beginsel” (de benaming doet hier wat vreemd aan) verschilt geheel van die van de vorige. Het bevat het rationele deel van de theorie (p. 403).

Een uitvoerige bespreking wordt gewijd aan de rechtszekerheid: een van de conclusies mag ik wel samenvatten met de woorden: wel levend, maar niet te levendig recht.

Van vele kanten wordt het vraagstuk benaderd van de keuze tussen abstracte en concrete begrippen, waarbij De Langen zijn opvatting meer genuanceerd acht dan die van Van den Berge. De vele opmerkingen over het kiezen en omlijnen van begrippen tonen veel begrip voor de moeilijkheden, daaraan verbonden voor de wetgever: het is alsof De Langen jaren van praktijk als wetsredacteur achter de rug heeft!

Bij het onderbeginsel van de *geoorloofde realisatie* komen onder meer aan de orde het gebruik van normen, van forfaits bij aftrekposten e.d., van wettelijke vermoedens en van vrije marges en drempels.

Hierbij komt, hoezeer De Langen begrip heeft voor de bij onze Zuiderburen zo geliefde forfaits en soortgelijke oplossingen, toch zijn Nederlandse aard naar voren. Hij heeft alle begrip voor vereenvoudiging, maar is toch blij als verfijsing bereikbaar lijkt. Zo dringt hij aan op nieuwe onderscheidingen bij investeringen (diepte- en breedte-investeringen) en bij bonussen, hij wil de toepassing van de tariefgroepen van de inkomstenbelasting verfijnen, hij acht de „carry-back” van verliezen te kort, de trappen van het I.B.-tarief te groot. Ik vraag mij af of De Langen, in de taal van zijn formule op p. 654, de te bereiken *w* (= waarde) niet soms te hoog schat en daarentegen te laag de daaraan ten koste te leggen *a* (= arbeid, van belastingplichtigen, consultants, administratie en rechters).

Zijn *interpretatietheorie* vloeit voor De Langen dwingend voort uit het centraal stellen van de doeleinden en het streven naar maximale realisatie ervan (p. 665). Primair zijn gehoorzaamheid aan de wettekst, waarin de wetgever heeft getracht de doeleinden, zoals deze tot realisatie dienden te komen, neer te leggen, en voorts de realisatie van die doeleinden zelf, die het te interpreteren voorschrift dragen. Tekstuele interpretatie en teleologische interpretatie staan daarom voor hem voorop. Historische interpretatie en systematische interpretatie zijn slechts secundair. De Langen meent dat ook de Belastingkamer van de Hoge Raad - waarvan het werk zijn volle bewondering heeft - het aldus ziet (p. 611) en meent, Hellema bestrijdende, dat zijn opvatting in de kern overeenstemt met die van P. Scholten. Zijn opvatting brengt hem tot vijf regels, waarvan de vierde, naar hij terecht veronderstelt, de meeste weerstand zal wekken: „bij zekere wettekst en duidelijke, met de wettekst botsende, beginselen vindt afweging tegen elkaar van de betrokken waarden plaats” (p. 590). Deze regel is in strijd, zoals De Langen constateert (p. 661), met art. 5 (2) van het nieuwe B.W.

De Langen heeft zijn interpretatietheorie grondig gemotiveerd; het is te hopen dat op de vrijmoedige vraag, in het begin van deze bespreking vermeld, reacties komen.

Mijn bespreking is vrij lang geworden. Voor dit boek, zo rijk aan nieuwe zienswijzen, nieuwe contacten tussen uiteenliggende rechtsgebieden en gave beschouwingen, is zij toch nog kort.

Door al zijn kwaliteiten is De Langens werk, gewetensvol opgebouwd en tevens van grote allure, een bijdrage van bijzondere betekenis voor de belastingwetenschap hier te lande.

⁴⁾ In dubio pro fisco of contra fiscum? Afscheidscollege Prof. Van der Poel als hoogleraar-directeur der Belastingacademie, 10 juli 1958.

Wie de tijd kan vinden de tot 704 pagina's uitgegroeide achtste editie van Montgomery's standaardwerk door te lezen, zal, als hij interesse toont in de ontwikkeling van zijn vak, moeilijk kunnen spreken van „waste of time". Niet alle detailpunten zullen zijn aandacht getrokken hebben, maar hij zal, de grote lijnen volgend, een voortreffelijk inzicht hebben verkregen in de recente ontwikkeling van de Amerikaanse accountancy, hetgeen onontbeerlijk zal blijken te zijn bij het leggen dan wel het onderhouden van zakelijke contacten met de States en belangrijk moet worden geacht bij de beoordeling van de ontwikkeling van de accountantsopvatting hier te lande.

De achtste editie van Montgomery's Auditing werd niet meer door hemzelf verzorgd (hij overleed in 1953), doch door zijn partners Norman J. Lenhart, C. P. A. en Philip L. Defliese, C. P. A.

Daar een standaardwerk als het onderhavige in accountantskringen waarlijk geen introductie behoeft en daar de belangstelling in de achtste editie zich grotendeels zal richten op de aangebrachte wijzigingen dan wel op nieuw behandelde onderwerpen, omdat uit deze mutaties en aanvullingen het duidelijkst de evolutie van de bestaande opvattingen blijkt, werd dezerzijds bijzondere aandacht geschonken aan de afwijkingen, welke optreden tussen de zevende en achtste editie. Uiteraard moest een zodanige vergelijking zich tot de hoofdzaken beperken, gezien de bekende omvang van het werk.

Hoewel de volgorde der hoofdstukken in grote lijn gehandhaafd bleef, onderging de indeling der hoofdstukken zelf een ingrijpende wijziging.

Waar mogelijk werden de hoofdstukken onderverdeeld in (a) accounting principles, (b) internal control, (c) auditing procedures en (d) statement presentation. Voorts bevat de achtste editie twee nieuwe hoofdstukken, te weten Chapter 22 Taxes en Chapter 24 Management Services.

De nieuwe editie schenkt bijzondere aandacht aan de *internal control*. Scherp onderscheid wordt hierbij gemaakt tussen de internal accounting control en de internal check, begrippen die een belangrijke rol zijn gaan spelen bij de juiste vaststelling van de accountantsverantwoordelijkheid (1951 - Codifications of Statements on Auditing Procedures). De belangrijkheid van deze punten moge blijken uit het feit, dat deze scherpere tekening van de verantwoordelijkheid zelfs wijzigingen teweegbracht in de traditionele auditing procedures (cash).

Mogelijk kan deze scherpe Amerikaanse formulering van de verantwoordelijkheid van de public accountant voor voorkomende fraudes aanleiding geven tot een toetsing van de genoemde Amerikaanse opvattingen met de Nederlandse gedachten in deze, hetgeen ongetwijfeld interessante vraagpunten zal doen rijzen.

Chapter 1 *Services by certified accountants* brengt geen nieuwe gezichtspunten; gewezen moge worden op de speciale aandacht die wordt geschonken aan de Tax en Management Services. In de classificatie der audits kwam geen wijziging.

In Chapter 2 *Auditing Standards* komt het in 1954 gepubliceerde „General accepted Auditing Standards - Their Significance and Scope" ter sprake. De hierbij toegelichte General Standards en Standards of Fieldwork bleven ongewijzigd; de Standards of Reporting werden aangevuld. De aard van de werkzaamheden (gedacht wordt hier o.m. aan het al of niet toepassen van internal check), benevens de mate van verantwoordelijkheid welke hieruit voortvloeit dienen steeds duidelijk uit het rapport te blijken.

In *Qualifications and Responsibilities* (Chapter 3) gaan de schrijvers in deze editie verder in op de *rules of professional conduct*; een 16-tal beroepsregels geeft nadere toelichting. Vele punten tonen overeenstemming met de Nederlandse opvattingen.

Aan de verantwoordelijkheid van de accountant jegens derden voor het mogelijk voorkomen van fraudes wordt in de nieuwe editie een zeer uitvoerige behandeling gewijd. Met nadruk wordt deze accountantsverantwoordelijkheid afgewezen, tenzij de cliënt een speciaal onderzoek tot opsporing van fraudes heeft verzocht. Een nauwkeurige vaststelling van de wensen van de cliënt zal de accountant in vele gevallen voor misverstand behoeven. - The ordinary examination incident to the issuance of an opinion respecting financial statements is not designed and cannot be relied upon to disclose defalcations and other similar irregularities, although their discovery frequently results. - Op grond van kostenoverwegingen wordt de fraude-controle geplaatst onder de interne controle. De tegenweer van de fraude dient in de organisatie van het bedrijf te liggen.

De verantwoordelijkheid van de public accountant wordt in Amerikaanse kringen in eerste instantie gezien als een verantwoordelijkheid voor zijn gegeven „opinion on the financial statements". Opvallend is in dit opzicht het standpunt dat de public accountant in Amerika inneemt ten aanzien van de income-account. „The essential point is to guard against any substantial over-statement of income and this can be reasonably assured by

the auditor satisfying himself to the correctness of the balance-sheets, at the beginning and end of the period covered by his examinations and reviewing the important transactions during the year". De totale winst vraagt dus in hoofdzaak de aandacht van de accountant (waker voor over-statement); de samenstelling van het resultaatencijfer valt *niet* onder zijn verantwoordelijkheid.

Chapter 4 *Auditing Procedures - Preparatory and Administrative* biedt weinig nieuwe inzichten. Te memoreren valt slechts de opvatting van de Securities and Exchange Commission, uitgesproken naar aanleiding van de „Interstate Hosiery Mills Inc.”-case aangaande de „review of the working-papers” door een hoger gekwalificeerde, die tot oordelen bevoegd is. „We think it is self-evident, that the review upon which an accounting firm assumes responsibility for work done by subordinates must be more than a series of perfunctory questions as to the performance of particular items in an audit program, nor should explanations of unusual items be accepted by a reviewer without support in detail from the working-papers”.

Chapter 5 *Internal Control* brengt in de achtste editie een nieuwe en scherpere tekening van dit onderwerp, waarvan de belangrijkheid wordt onderstreept door de geformuleerde Standards of Fieldwork. Deze eisen nl. officieel een bijzonder onderzoek naar de interne controle, alvorens deze als controle-basis kan worden aanvaard. Het algemene begrip interne controle, dat door het Auditing Procedure Committee ruim wordt geïnterpreteerd, wordt door de schrijvers nader onderscheiden in *internal administrative control*, *internal accounting control* en *internal check*. De gehele bedrijfsorganisatie, welke is gericht op het verbeteren dan wel het behoud van de bestaande efficiency wordt gerangschikt onder de *internal administrative control*. Onder *internal accounting control* daarentegen vallen die controle-maatregelen, welke de juistheid en betrouwbaarheid van de administratie moeten waarborgen. *Internal check* is gericht op de bescherming van het bedrijf tegen fraudes en diefstal.

Na deze inleiding wordt de verantwoordelijkheid van de public accountant ten aanzien van de interne controle besproken. Verantwoordelijkheid voor de *internal administrative control* wordt afgewezen; toetsing van de *internal accounting* en de *internal check* aan de *internal administrative control* is echter gewenst. Wel kan de accountant advies geven bij het inrichten van de *internal administrative control*, doch dit is geen onderdeel van de werkzaamheden die voorafgaan aan het afgeven van zijn „short form-report”.

De *internal accounting control* daarentegen valt uiteraard wel onder het directe toezicht van de public accountant. De mate van volledigheid en de correctheid van de *internal accounting control* zal nl. de omvang van de werkzaamheden van de public accountant zelf bepalen, teneinde tot een juiste „opinion” te komen.

Mits geen speciale arrangementen zijn getroffen, zal daarentegen de public accountant verantwoordelijkheid voor de *internal check* afwijzen, zoals reeds uitvoerig toegelicht. Vele fraudes worden echter ook zonder de *internal check* bij het accountantsonderzoek aan het licht gebracht.

Het toezicht op de interne controle door de public accountant geschiedt door middel van „Questionnaires”, waarvan een groot aantal in de appendix van het boek werd opgenomen.

In Chapter 6 wordt evenals in de vorige editie *The short form-Report* besproken. Als bijzondere nieuw naar voren tredende punten, welke bij lezing van dit sterk uitgebreide hoofdstuk opvallen, kunnen worden genoemd de opmerkingen, welke worden gemaakt ten aanzien van de Comparative Financial Statements, Consolidated Financial Statements en Sole Proprietorships. Vooral dit laatste onderwerp is van betekenis, gezien het vaak bestaande gebrek aan voorlichting in Nederland ten aanzien van dit punt.

Na toelichting van de „Opinion”-paragraaf volgt in dit hoofdstuk een bespreking van de verschillende „standards of reporting”. Te releveren valt voorts *Bulletin 43* of the Committee on Accounting Procedures, waarin enige bij de rapportering te volgen richtlijnen worden vermeld ten aanzien van unrealized profits, charges to capitalsurplus, earned surplus prior to acquisition, treasury stocks, donated capital stock enz.

Tevens valt de *Codifications of Statements on Auditing Procedures 1951* te vermelden, waarin de voor opnemng van voorraden en „conformation of receivables” geldende normen worden besproken. Hierbij zal het de lezer opvallen, dat het de Amerikaanse public accountant is toegestaan ten aanzien van deze punten wel zeer vergaande voorbehouden te maken, voorbehouden, welke volgens Nederlandse opvattingen aanleiding zouden kunnen geven tot het stellen van een te groot vertrouwen in de verklaring.

Ondanks deze vrijheid tot het maken van voorbehouden zal de lezer van dit hoofdstuk in het algemeen de indruk verkrijgen, dat de praktizerende accountant deze vele voorschriften ten aanzien van het short form-report langzamerhand toch wel als een min of meer knellend „keurslijf” moet gaan gevoelen.

Chapter 7 behandelt de verschillende *Financial Statements*. Behoudens enige nieuw geformuleerde definities en een uitvoerige bespreking van het single step en multiple step

income statement biedt dit hoofdstuk weinig nieuws. Slechts moge nog worden genoemd de in dit hoofdstuk nader gepreciseerde verantwoordelijkheid van de accountant voor feiten, welke zich voordoen *na* balansdatum, doch *voor* datum van rapportering (Auditing Procedure Statements - 25, 1957).

De daarna volgende Chapters 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 en 18 welke de meer technische onderwerpen behandelen, te weten *Marketable Securities, Receivables, Inventories, Property Plant and Equipment, Depreciation and Depletion, Long-term Investments, Intangibles and Contingent Assets, Prepaid and Deferred Charges, Current Liabilities, Long-term Debts* en *Other long-term Liabilities*, brengen weinig of geen nieuws. Slechts Chapter 8 *Cash* is geheel nieuw en uitgebreider opgezet met tal van nieuwe technische punten, waarbij in het bijzonder aan de interne controle veel aandacht wordt geschonken. In de „auditing procedures” werden wijzigingen aangebracht, voor een groot deel gericht op het vereenvoudigen van de controle-werkzaamheden van de public accountant.

Chapter 19 behandelt *Capital and Dividends*. Uitvoerig gaan de schrijvers in op de terminologie, hierbij verwijzend naar de uitspraken van het Committee on Terminology, waarbij tevens de wijze van groepering van de balansgegevens wordt behandeld.

Het onderwerp *Revenue, Costs and Expenses* vindt men terug in Chapter 20. Ook hier worden nieuwe definities gegeven (revenue, income, profit, earnings, Bulletin Acc. Terminology 2 maart 1955). Dat de Amerikaanse opvattingen omtrent de techniek van de interne controle nog wel eens afwijken van de Nederlandse moge blijken uit de op pag. 450 omschreven interne controle op de aankopen (de „Stores” krijgen een kopie van de „purchase-orders”).

Chapter 21 *Consolidated financial Statements*. Het feit of „pooling of interests” plaats vond dan wel „purchase of subsidiaries” zal de wijze van consolidatie beïnvloeden.

Chapter 22 *Taxes* is een nieuw hoofdstuk, waarin uitvoerig de fiscale taken van de accountant worden toegelicht.

The Long form-Report wordt in Chapter 23 behandeld. Evenals in de vorige editie schenken de schrijvers in dit hoofdstuk veel aandacht aan de verantwoordelijkheid van de public accountant in deze.

In het nieuwe Chapter 24 *Management Services* behandelen de schrijvers de verschillende diensten, welke de public accountant kan verlenen op het gebied van de interne organisatie. Waarschuwend klinkt het „No public accountant should hold himself out as expert in any specialized field of service, unless he has qualified himself as an expert in that field”. De accountantstaken dienen beperkt te blijven, aldus de schrijvers, tot de *organisatie* (organisation charts, planning, verkoop- en marktanalyse, kostenonderzoek), de *inrichting van de administratie en controlesystemen* en het *financiële beleid* (expansie, herkapitalisatie, liquidatie enz.). De overige taken late men over aan experts, die deze andere gebieden beheersen.

Het laatste hoofdstuk, Chapter 25, luidt *Procedure under the Federal Securities Acts*. Uitvoerig gaan schrijvers in op de vele eisen, welke beide acts aan het bedrijfsleven stellen, met de daarmee parallellopende accountantstaken.

Bij lezing van dit standaardwerk verkrijgt men steeds meer de indruk, dat de huidige ontwikkeling van de accountancy in de Verenigde Staten, naast een steeds verder gaande belangstelling voor interne controle en organisatievraagstukken, sterk wordt getypeerd door een verder voortschrijdende codificering van het beroep. Wie kennis neemt van de vele Accounting Bulletins, Auditing Standards, Statements on auditing procedure en uitspraken van Committees zal ongetwijfeld bij zichzelf opmerken, dat het zich steeds verder uitkristalliseren van accountantsopvattingen wel zeer ver gaat, hetgeen zeker voor menig accountant een goede leidraad zal zijn bij de uitoefening van zijn beroep, maar hetgeen tevens de gevaren van een zekere verstarring in zich moet dragen.