

De opmerking is niet nieuw.

In het avondblad van 6 Februari van de N.R.C. ducht iemand dat het onderzoek van den fiscus een inquisitoriaal karakter zal hebben.

Een kleine 20 jaar geleden heeft een collega mij dit ook eens tegengevoerd. De adjunct-accountants verrichten, zoo zei hij, niet alleen accountants-arbeid, maar treden op als detectives, rechercheurs en inquisiteurs. Het toeval wilde toen dat een belastingplichtige, die in het nauw zat en over weinig administratie beschikte, mij vroeg of hij zijn zaak eens uit zou laten zoeken door den bewusten collega. Hiertegen bestond bij mij geen enkel bezwaar daar deze zich van te voren bereid had verklaard naast zijn accountantsarbeid ook het in deze zaak noodige researchewerk naar zijn beste kunnen te zullen ter hand nemen.

Ik voor mij meen op de befaamde goede gronden te kunnen zeggen dat het een illusie is de niet minder befaamde 100 % zekerheid te willen verkrijgen door de geheele administratie te contrôleren met alle bescheiden en met al wat men maar wil, indien dit niet geschiedt door of onder leiding van een „accountant” d.w.z. iemand die kritisch en sceptisch tegenover de feiten staat en die bovendien zich zeer helder en klaar rekenschap geeft van de personen, waarmee hij heeft te maken.

Het is een vergissing te meenen dat het observeeren, deduceeren en combineeren slechts het monopolie was van Geoffrey Gill en consorten en den wetenschappelijken accountant onwaardig.

Ik kan niet inzien hoe ons beroep zou kunnen worden gedgegradeerd wanneer arbeid, die moet geschieden, arbeid van groote sociale beteekenis, arbeid die ontegenzeggelijk het beste verricht kan worden door een accountant, dan ook door een accountant wordt ter hand genomen, al is het door de moeilijke omstandigheden niet zeker dat hij steeds ten volle zal bereiken hetgeen wel gewenscht zou zijn. Il n'est besoin d'espérer pour entreprendre, ni de réussir pour persévérer schreef Willem de Zwijger.

Het spreekt vanzelf dat dit geen reden mag zijn, om er dan maar wat van te maken. Hiermede kan een ernstig mensch nimmer genoegen nemen. Dit zal zeker wel eens voorkomen, doch waarlijk niet alleen bij onderzoeken met beperkte doelstelling.

Ten slotte zou ik willen verklaren dat ik het bewuste arrest zeer gelukkig acht, omdat het rekening houdt met de werkelijkheid dat het mogelijk is dat bij een volgend onderzoek *feiten* aan het licht *kunnen* komen, die aanleiding kunnen geven tot een vermoeden dat de aanslag tot een te laag bedrag is opgelegd; zonder dat er sprake behoeft te zijn van ambtelijk verzuim. Dat dit niet beteekent dat de accountant, met het onderzoek belast, het zich voortaan wat gemakkelijker kan maken, omdat navordering toch altijd mogelijk zal zijn, daarvoor staat de minutieuse handhaving van het recht door de Raden van Beroep borg.

Ik wil niet eindigen zonder den Heer Nye dank te brengen voor de gelegenheid mij geboden om te trachten eenige misverstanden uit den weg te ruimen, een pogen waarin ik hoop tenminste ten deele te zijn geslaagd.

J. H. HAGEMAN.

---

## ENIGE OPMERKINGEN OVER DE ONDERZOEKEN DOOR RIJKSACCOUNTANTS TEN BEHOEVE VAN DE BELASTINGADMINISTRATIE

---

Gevolg gevende aan het door collega Nije in het laatste Decemберnummer geuite verlangen inzake nadere toelichtingen op zijn onder bovenstaand opschrift geschreven artikel, moge het volgende dienen:

Als algemene opmerking moet voorafgaan dat hier sprake is van een misverstand dat zich kristalliseert in de niet uit elkaar gehouden taak en doelstelling van den public en van den Rijksaccountant, waarbij toegegeven moet worden dat de naam Rijksaccountant daartoe zelf aanleiding geeft.

Ten einde dit misverstand in een onderstaande uiteenzetting niet nader te accentueren, wordt de Rijksaccountant aangeduid met de naam van belasting-accountant, omdat deze benaming duidelijker is en althans zuiverder de omvang van de werkring weer geeft.

Trouwens de titel Rijksaccountant geeft nog niet eens volledig, zoals b.v. die van Rijksveldwachter, de dienstverhouding weer, omdat er ook bij andere departementen accountants in dienst zijn, welke eveneens door het Rijk bezoldigd worden, maar zich geen Rijksaccountant noemen.

Toch zou het van psychologisch gezichtspunt ongewenst zijn om, gelet op een voortdurende omgang met het publiek, de naam Rijksaccountant af te schaffen, want er zijn nu eenmaal functies die dezelfde arbeid omvatten, maar door verschil in klank een veel euphemistischer indruk kunnen maken. Men denke b.v. slechts aan het verschil in klank tussen scherprechter en beul, die beiden hetzelfde werk verrichten.

(Teneinde misverstand te voorkomen zij opgemerkt, dat ik een analogie of elk causaal verband tussen Rijksaccountant en scherprechter van de hand wijs.)

De functies van den public en van den bel. accountant zijn geheel verschillend en zij wekken met de handtekeningen onder hun rapporten die enerzijds wel en anderzijds niet voor publicatie bestemd kunnen zijn, een geheel ander vertrouwen, een andere verwachting.

Collega Nije begint met beiden over één kam te scheren, hij ziet in hun arbeid geen of weinig verschil en zo bekeken kan ik me voorstellen, dat hij concludeert dat er gevaar is dat het vertrouwen van het publiek in de arbeid van den accountant wordt ondermijnd.

Het uitgangspunt is echter verkeerd en daarom ook de conclusie en het publiek weet thans over het algemeen heel goed dat de doelstelling van den bel. accountant een heel andere is dan die van den public-accountant.

De public-accountant richt de administratie in of verbetert deze, verzorgt op behoorlijke wijze de interne contrôle, zodat hij in staat kan zijn een sluitende contrôleketen rond het bedrijf te leggen en tenslotte kan hij dan ook met zijn handtekening borg staan dat het door hem ondertekende beeld der jaarrekening juist is.

Bij gebrek aan medewerking kan de public-accountant zich terugtrekken of weigeren de jaarrekening te ondertekenen, maar de bel. accountant trekt zich nooit terug.

Hoezeer de bel. accountant ook prijs stelt op een behoorlijke interne contrôle, hij verzorgt deze niet en hoewel hij nog andere pijlen op zijn boog heeft, staat de bel. accountant vanaf contrôle-technisch standpunt als regel zwakker dan zijn collega in het vrije beroep.

De bel. accountant staat in geheel andere betrekking tot den bel. pl. (belasting-plichtige) als de public-accountant tot

zijn cliënt en eerstgenoemde heeft ook geen adviserende taak.

Zulks wil nog niet zeggen dat de bel. accountant alles wat in een bedrijf gebeurt, indien het van geen fiscaal belang is, als van geen betekenis langs zich heen laat gaan. Enkele jaren geleden b.v. ontdekte ik in een bedrijf waar geen accountantscontrole was het begin van een fraude door den boekhouder waarna ik den directeur aanraade zijn administratie over de laatste jaren door een public-accountant te laten controleren. Dat gebeurde en achteraf bleek er meer dan een ton ontvreemd te zijn.

Het spreekt vanzelf, dat al doet de public-accountant in soortgelijke gevallen het controle-werk, er voortdurend met elkaar overleg wordt gepleegd en voor zoover mij uit een vijftienjarige belastingpraktijk bekend is, is de samenwerking met collega's in het vrije beroep vrijwel zonder uitzondering vlot geweest, met een constante waardering van elkanders taak en doelstelling.

Een ander belangrijk verschilpunt is de wijze van rapporteren, de aard van het rapport en de verhouding tot het publiek.

De public-accountant brengt zijn rapport uit aan zijn opdrachtgever en als laatstgenoemde het dienstig oordeelt zal hij het door zijn accountant gecertificeerd beeld naar buiten bekend maken.

Er zijn hier dus twee belangensferen, twee personen die hoezeer zij ook in menig opzicht samen zullen werken om tot een hogere graad van efficiëncy te geraken, ieder hun eigen zelfstandigheid, eigen verantwoordelijkheid hebben, ieder souverain in eigen kring blijven.

Het onderzoek, de controle wordt *door den accountant en voor den cliënt* gedaan. Voor den bel. accountant staat de zaak anders, daar geschiedt het onderzoek **DOOR EN VOOR DEN FISCUS**.

De fiscus, belichaamd in den inspecteur, geeft opdracht aan den fiscus vertegenwoordigd door den bel. accountant om een boekenonderzoek in te stellen. Het door den bel. accountant aan den bel. inspecteur uitgebrachte rapport blijft dus in dezelfde belangensfeer, binnen dezelfde cirkel.

Alle ambtenaren inclusief de typisten staan onder hun eed van geheimhouding en naar buiten wordt nooit enig beeld van het gecontroleerde gepubliceerd, dus van een vertrouwen wekken in de betekenis als de door public-accountants gecertificeerde gepubliceerde jaarrekeningen is geen sprake.

Het publiek is op de hoogte van het verschil in arbeid enz. tussen den public en den bel. accountant en vindt het ook heel gewoon dat eerstgenoemde weken op zijn kantoor de boeken en bescheiden controleert of langer en laatstgenoemde gemiddeld slechts enkele dagen en soms korter.

Naar welke richting de bel. accountant zijn controle zal instellen of verdiepen hangt bovendien nog af van de soort belasting en daarvoor kan geen algemeen recept gegeven worden.

Nu kan men met den heer *Nije* de vraag stellen of het dan toch maar niet gewenst is, dat de bel. accountant verder zal gaan en steeds een volledige controle instellen.

Daarbij zou men op economische en technische bezwaren stuiten, welke elk op zichzelf al voldoende zijn om dit van de hand te wijzen.

In de eerste plaats is daaraan een financieel bezwaar verbonden, want de Rijksaccountantsdienst zou daardoor zeer uitgebreid moeten worden. Verder dreigt het gevaar dat er een soort voogdij over het gehele bedrijfsleven zou worden ingesteld, wat ongewenst is en bovendien geloof ik dat de collega's in het vrije beroep dan niet veel meer te doen zouden hebben, tenzij als belastingconsulent. Collega *Nije* zal vermoedelijk zeggen dat een volledige controle niet nodig is waar

een serieus accountant reeds controleert en daar geef ik hem gelijk in, maar de cliënt zal dan toch in vele gevallen wel de goedkoopste weg kiezen als hij weet dat de bel. accountant verplicht is een volledige controle in te stellen.

Voor concurrentie of verdringing van den public-accountant behoeft nu echter niet gevreesd te worden want de controlearbeid van den bel. accountant gaat een andere richting uit dan de algemene controle en is meer toegespitst op cijferbeoordeling van door hem samen te brengen en te ordenen statistisch materiaal.

Stuit hij daarbij op belangrijke of nader te verklaren afwijkingen, dan wordt het onderzoek in een bepaalde gewenste richting verdiept.

Al zal de bel. accountant als regel de kas en andere hulpoeken niet volledig gaan checken met de bescheiden, dan zal hij ze toch wel kritisch lezen.

Dit alles wil nog niet zeggen dat de bel. accountant nooit een volledig boekenonderzoek zal instellen, hij wordt daarin vrij gelaten en zal het doen als de omstandigheden of bepaalde feiten daartoe aanleiding geven en het economisch principe daarbij niet in het gedrang komt. Daarom moet zijn opleiding op hetzelfde peil staan als die van zijn collega in het vrije beroep.

In elk bedrijf kunnen zich feiten, (verandering van omstandigheden, nieuwe bronnen van inkomen, verkapte winstuitkeringen enz.) voor doen, welke niet zozeer voor den public-accountant van belang zijn, maar die den bel. accountant in hoge mate belang inboezemen en het omgekeerde kan trouwens evenzeer het geval zijn.

Moge de controle van den bel. accountant van algemeen controle-technisch vakstandpunt zwakker zijn dan die van den public-accountant, anderzijds moet men niet vergeten dat de bel. accountant soms belangrijke steun heeft van officiële, semi-officiële en officieuze gegevens en bronnen. De public-accountant staat bij den leverancier of afnemer van zijn cliënt voor een gesloten deur, maar de bel. accountant kan in bepaalde gevallen gesteund worden door een comptabel evenwicht in de administratieve dependentie tussen verschillende bedrijven.

De bel. accountant gaat niet *à priori* van de veronderstelling uit dat iedere bel. pl. een ontduiker of belastingbespaarder te kwader trouw is, zijn kritische blik behoeft met geen wantrouwend oog te geschieden, al leert de ervaring helaas dat het geweten in fiscale zaken ruimer is dan in handelszaken.

Collega *Nije* spreekt verder over een detective, alsof dit het diepste punt is waartoe een accountant kan afzakken. Gevaar daartoe kan er echter nooit bestaan, want voor een goed detective moet men in de wieg gelegd zijn. Hij onderschat werkelijk de aan een moderne detective te stellen hoge eisen van algemene ontwikkeling, talenkennis, tact, moed, besluitvaardigheid, uithoudingsvermogen enz.

Hoezeer de nodige detective-eigenschappen voor een bel. accountant door mij ook op prijs gesteld worden, zijn roeping is een andere, n.l. mede te werken aan een sociaal economische billijke en rechtvaardige verdeling van de belastingdruk en daarmede van het inkomen. Volledige accountantsarbeid verricht de bel. accountant niet, althans niet dan bij uitzondering, maar hij specialiseert zich op een deel van het controle-werk, dat op zichzelf uitgebreid genoeg is en om dat te beheersen en te overzien, is de gehele accountantsstudie in haar volle omvang noodzakelijk.

Tenslotte rest nog de beantwoording van de vraag, of in het aangehaalde arrest (no. 6782), de eerste bel. accountant zijn taak juist heeft opgevat of vervuld. Ik kan daarvoor geen garantie geven, maar zeker bestaat er geen enkele reden daar-

aan te twijfelen, ook al komt bij een tweede onderzoek een collega met nieuwe feiten en een andere winstberekening voor den dag. Het komt in ons „bedrijf” wel meer voor dat het masker bij de eerste stoot scheef komt te staan en pas bij een volgende wordt weggeslagen.

Het is best mogelijk en het komt zeker voor bij bedrijven waarvan de administratie van ons standpunt bezien aan de „zwakke kant” is, dat de eerste bel. accountant gegevens verzamelt, om extra-comptabel de fiscale credietwaardigheid t.z.t. te toetsen.

Aangezien me tijdens de accountantsstudie een hevige afkeer voor steekproeven is bijgebracht en me nog altijd een historische angst daarvoor is bijgebleven, geneer ik me een beetje openhartig te verklaren, dat de bel. accountant die nog niet heeft afgeschaft.

Blijkt b.v. uit een steekproef dat er bij een afnemer van de in arrest 6782 genoemde A. te X geen „evenwicht” tussen de beide administraties is, dan kan de boekhouding van A. technisch nog zo verzorgd lijken, maar dan is er toch alle reden om gewapend met nadere gegevens een nieuw boekenonderzoek in te stellen.

De Hoge Raad kent zijn Pappenheimers zo langzamerhand wel en is zich terecht terdege bewust dat er omissies kunnen zijn, welke niet direct bij de eerste diagnose van den eerlijken „Sijmen” zullen blijken. Het zou toch wel een beetje absurd zijn als deze de fiscale dokter, die later met een verbeterd operatief instrumentarium op komt dagen, de deur zou kunnen wijzen, met een beroep op de verjaring van zijn kwaal.

Dat er tussen het eerste en het tweede accountantsonderzoek een geruime tijd is verlopen zegt ook niets, want de bel. accountant holt niet als een detective van den een naar den ander om te constateren of de verklaringen over en weer wel kloppen, maar wacht als regel totdat de cliënt voor boekenonderzoek aan de beurt is gekomen.

Overigens komt het om tactische of andere reden vaak voor, dat een collega een tweede boekenonderzoek ter hand neemt, want de bel. accountant — en dit is ook een verschilpunt met de collega's in het vrije beroep — houdt er persoonlijk geen vaste cliënten op na.

J. L. VAN DER PAUW,  
Bel. accountant.

## STATISTISCH ONDERZOEK INZAKE RENTABILITEITSVERBETERING VAN ZWEMBADEN

### II \*)

In het vorig artikel hebben wij de diagnose gesteld en deze ook kwantitatief bepaald, terwijl wij vervolgens de te nemen maatregelen hebben aangegeven. De derde stap vormde een praktische uitwerking van een tariefsysteem met vastrecht voor een zwembad. Alvorens hiertoe over te kunnen gaan moesten wij door middel van een eenvoudige enquête eenig inzicht in de zwemgewoonte verkrijgen. Dit op grond van onderstaande overwegingen.<sup>1)</sup>

#### A. Doel van de enquête.

Doel van de enquête was gegevens te verkrijgen voor het

\*) I in de Mei-aflevering van deze jaargang, blz. 86 e.v.

<sup>1)</sup> Het kwam ons geschikt voor op sommige punten van de praktische uitwerking van de enquête wat uitvoerig in te gaan. In Nederland vindt, in tegenstelling met de U.S.A., de enquête ten behoeve van bedrijfsgegevens nog betrekkelijk weinig toepassing. Aan de eene kant willen wij aangeven hoe op eenvoudige wijze een enquête gehouden kan worden, aan de andere kant tevens wijzen op de moeilijkheden die zich daarbij voordoen.

vaststellen van de zgn. „overwipgrenzen”. Het belangrijkste gegeven hiervoor is het gemiddeld aantal baden, dat per bezoeker per jaar genomen wordt. Rechtstreeksche vaststelling van dit aantal was alleen mogelijk bij abonneementhouders. Behalve vragen naar het aantal baden per jaar werden vragen gesteld naar leeftijd, gebruikte tarief en het aantal gezinsleden, dat van het zwembad gebruik maakt.

#### B. Voorbereiding.

Een enquête dient grondig voorbereid te worden. Deze voorbereiding betreft:

1. Vragenlijst.
2. Enquête omvang en -periode, met het doel een zoo juist mogelijk beeld („fair sample”) te krijgen.

#### Ad. 1: Vragenlijst.

Hieronder is een formulier afgedrukt zooals dit voor het onderzoek gebruikt is. Invulling geschiedt waar mogelijk door aanstrepen van een *voorgedrukt* antwoord. Dit voorkomt behalve een verkeerd begripen van de vraag veel werk bij het verwerken van de antwoorden. Dit verwerken kan nu praktisch automatisch geschieden.

TER BEVORDERING VAN DE ZWEMSPORT VERZOEKEN WIJ  
U BELEEFD, DE VOLGENDE VRAGEN TE BEANTWOORDEN.  
(Het betreffend antwoord aanstrepen)

|                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| 1. Naam .....                                                                     | Voorletter .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 2. <input type="checkbox"/> Man <input type="checkbox"/> Vrouw |
| 3. Leeftijdsklasse                                                                | <input type="checkbox"/> 0—5 <input type="checkbox"/> 6—12 <input type="checkbox"/> 13—18 <input type="checkbox"/> 19—30 <input type="checkbox"/> 31—50 <input type="checkbox"/> 51 en hoger                                                                                                                                                                                                                          |                                                                |
| 4. Van welk tarief maakt U gebruik?                                               | <input type="checkbox"/> Jaarabonn. <input type="checkbox"/> 1/2 Jaarabonn. <input type="checkbox"/> Maandabonn. <input type="checkbox"/> Spaard.knipkaart<br><input type="checkbox"/> Groepsabonn. a ..... <input type="checkbox"/> Los bad à .....<br><input type="checkbox"/> Coupon-boekje <input type="checkbox"/> 10 Baden. kinderen <input type="checkbox"/> Vereenigingen <input type="checkbox"/> Werkloozen |                                                                |
| 5. Hoeveel maal per jaar maakt U gebruik van dit zwembad?                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                |
| 6. Maken meerdere leden van het gezin, waartoe U behoort gebruik van dit zwembad? | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Neen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                |
| 7. Zoo ja, hoeveel? .....                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                |
| Niet invullen                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                |
| Datum .....                                                                       | Uur .....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Bad .....                                                      |

#### Ad. 2: Vaststelling van het „enquête-rooster”.

Zeer belangrijk is het, dat met de enquête een „fair sample” verkregen wordt, m.a.w. dat het verkregen resultaat representatief is voor het geheel.

Op grond van aprioristische overwegingen zou het aanbeveling verdienen om gedurende een paar dagen in de zomer en een paar dagen in de winterperiode te enquêteren.

Immers 's zomers zal men de categorie van baders, welke des zomers buiten zwemmen, niet treffen. Aan de andere kant zullen in de zomer weer bezoekers in het zwembad komen, welke des winters geen of weinig behoefte tot zwemmen gevoelen en die men dus in de wintermaanden niet met de enquête bereikt.

Urgentie van het rapport liet echter niet de keus open voor een geschikte enquête-periode in deze zin. De enquête moest zoo snel mogelijk gehouden worden en viel daardoor bovendien nog in het einde van de vakantie-periode.

Behalve deze verschillen tusschen zomer en winter zijn er verschillen tusschen de verschillende dagen van de week en de uren van de dag. Het was wel mogelijk om in een klein tijdsbestek met deze verschillen rekening te houden.

Gedurende de week voorafgaande aan de week van de