

de accountant, in dienst van de Gesellschaft, is ook naar buiten verantwoordelijk voor de door hem verrichte arbeid, en de door hem samengestelde rapporten.

Het systeem in Duitsland is dus zo uitgebouwd, dat de leden van de beroepsorganisatie steeds de verantwoordelijkheid voor hun arbeid tegenover de tuchtrechtspraak moeten dragen, ongeacht de rechtsvorm, waaronder zij hun beroep uitoefenen. De N.V.-vorm heeft daarop dus geen enkele invloed. De enige betekenis, die deze rechtsvorm heeft, ontleent zij aan de geldelijke aansprakelijkheid en aan de winstverdeling. Het wil mij voorkomen, dat op deze wijze de gevaren van de N.V.-vorm op afdoende wijze zijn bestreden.

Het N.I.v.A. heeft een andere weg gevolgd; het heeft de beroepsuitoefening in N.V.-vorm voor de leden kortweg verboden. Alhoewel het aantal der accountants, die in dienst van een N.V. de openbare praktijk uitoefenen, niet groot is, worden door deze maatregel toch verscheidene vakgenoten getroffen.

Niettemin moet de beslissing, die thans gevallen is, juist worden geacht. Het alternatief immers was, de beroepsuitoefening in dienst van een N.V. aan voorwaarden te binden. Om de in het voorgaande geschetste bezwaren geheel te ondervangen zou een uitgebreide reeks van bepalingen in de reglementen van het N.I.v.A. moeten worden opgenomen, welke er op zouden neerkomen, dat Instituutsliden de volledige zeggenschap in de N.V. hebben en voor haar daden volledige verantwoordelijkheid dragen. Voor enkele accountant-N.V.'s zou zulk een regeling baat brengen. Voor de banken, respectievelijk dochterinstellingen van banken, die accountantswerkzaamheden verrichten, zouden deze bepalingen evenwel tot onoverkomenlijke organisatorische moeilijkheden leiden.

Een regeling, als in Duitsland van kracht is, staat en valt met de wettelijke regeling van het beroep, en zou onder de Nederlandse verhoudingen, ook weer ten aanzien van de banken, bezwaren opleveren.

Anderzijds moet het nadeel, dat betrokkenen door het thans genomen besluit ondervinden, niet al te breed worden uitgemeten. De enige consequentie van de nieuwe bepaling is, dat de leden voortaan het beroep zelfstandig, dus voor eigen verantwoordelijkheid, moeten uitoefenen. Ieder is evenwel vrij om met zijn opdrachtgevers, of met één opdrachtgever, een wijze van honorering overeen te komen, die gelijkt op salariëring bij een dienstbetrekking. Ook kan met hen, die tot dusver aandeelhouders waren, een regeling met betrekking tot de winst van het kantoor worden getroffen, die betrokkenen dezelfde uitkering toekent, als zij voorheen in de vorm van dividend genoten. Financieel behoeft de genomen beslissing dus niemand te schaden.

Daarentegen moet als een belangrijke winst voor het beroep worden beschouwd, dat thans de verantwoordelijkheid van ieder lid, dat de openbare praktijk uitoefent, buiten twijfel is gesteld.

---

## OVERHEIDSACCOUNTANCY

*door Drs H. J. Busé*

Reeds enkele malen is in dit tijdschrift de positie van de overheidsaccountant ter sprake gekomen, nl. in verband met de vraag of voor deze categorie accountants bij de wettelijke regeling van het beroep een afzonderlijke plaats moet worden ingeruimd, dan wel of zij met hen, die het

vrije beroep uitoefenen op een lijn kunnen worden gesteld. Het is mij intussen opgevallen — ook weer bij de onlangs gehouden discussies inzake de geheimhouding van de accountant in overheidsdienst — dat er t.a.v. deze vorm van accountancy, ook bij enkele van hen, die zelf in overheidsdienst werkzaam zijn, somtijds onvoldoende inzicht bestaat, omtrent de functie van deze accountants. Ik zou daar graag — in het licht van Prof. Limpergs leer — een paar opmerkingen over willen maken; uiteraard los van elk verband met de komende ordening van het beroep.

Daarbij wil ik het niet in de eerste plaats hebben over die overheids-accountants, wier voornaamste arbeid daarin bestaat de gedragingen van het bedrijfsleven t.a.v. de verplichtingen voortvloeiende uit verschillende wetten en voorschriften (belastingen, heffingen, enz.) na te gaan en daaromtrent rapport uit te brengen; ik denk hier vooral aan de accountantsdiensten, die we bij verschillende departementen aantreffen en die opdrachten vervullen, waarvan het doel een geheel ander is. Zij hebben de algemene controle van verschillende overheidsinstellingen, de supervisie op enkele semi-overheidsinstellingen, die door accountants uit het vrije beroep worden gecontroleerd; hun belangrijkste arbeid echter ligt op het terrein der bijzondere onderzoeken ten behoeve van prijsvaststellingen enz.. Ik meen, dat bij deze diensten de functie van de overheidsaccountant scherper naar voren komt.

De betekenis van de overheidsaccountancy is gedurende en na de crisisjaren aanzienlijk toegenomen. Dit is niet zozeer voortbouwen op een ontwikkeling, die voordien reeds was aangevangen, het moet veeleer daaraan worden toegeschreven, dat na 1930 de overheid zich, daartoe genoopt door de toenmalige minder goede gang van zaken, meer intensief met het bedrijfsleven is gaan bezighouden, een terrein waarop men zich tot dan toe vrijwel niet had bewogen. Aanvankelijk had men weinig inzicht in het bedrijfsleven, men beschikte niet over voldoende gegevens om zich een oordeel te kunnen vormen over de vraagstukken, die bij de bemoeiing naar voren kwamen en 'had evenmin een apparaat ter beschikking, dat in staat was de nodige gegevens te verzamelen en te verwerken. De overheid was derhalve aangewezen op voorlichting uit het bedrijfsleven zelf, dus van belanghebbenden, hetgeen uiteraard voor haar weinig bevredigend zal zijn geweest.

De oplossing werd gevonden in de inschakeling van accountants, een volkomen logische oplossing. Immers de overheid kon de juistheid van de haar door belanghebbenden voorgelegde gegevens niet beoordelen, het ligt dus voor de hand dat zij, alvorens haar beslissing te nemen, de juistheid van dit cijfermateriaal getoetst wilde zien en het ligt dus eveneens voor de hand, dat zij deze verificatie opdroeg aan hen, die deskundig zijn op dit terrein. Maar niet alleen de deskundigheid heeft hier de keuze bepaald, het feit dat de accountant zowel bij de overheid als bij het bedrijfsleven een volledig vertrouwen geniet en dat zijn onpartijdigheid van oordeel te voren vaststaat, heeft hiertoe bijgedragen.

Of om het met andere woorden te zeggen: [de intensivering van de aanraking tussen overheid en bedrijfsleven (ik zou dat overheidsverkeer willen noemen) bracht de behoefte aan het onpartijdig oordeel over de juistheid van cijfermateriaal afkomstig van het bedrijfsleven; daarmee was de functie van de overheidsaccountant geschapen.

De analogie, die hier bestaat met de functie van de accountant in het maatschappelijk verkeer moet opvallen. Daar is ze ontstaan uit de behoefte, die de vermogensmarkt had aan het onpartijdig oordeel van een

deskundige, waardoor de juistheid van bepaalde uit het bedrijfsleven stammende gegevens onomstotelijk kwam vast te staan, zodat men op grond daarvan t.a.v. dit bedrijfsleven tot bepaalde beslissingen kon komen; hier in het verkeer tussen overheid en bedrijfsleven treffen we eenzelfde behoefte aan en is volkomen rationeel de accountant ingeschakeld. In beide gevallen is de accountant vertrouwensman, maar in het ene geval is hij vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer, de vermogensmarkt, in het andere geval verricht hij zijn arbeid ten behoeve van het overheidsverkeer, de verhouding tussen overheid en bedrijfsleven. De functie is in beide gevallen gelijk, maar het verkeer is anders, anders geaard ook en daardoor was de mogelijkheid geschapen, dat er in de wijze, waarop de functie wordt uitgeoefend verschillen ontstonden.

Op enkele van die verschillen wil ik de aandacht vestigen.

In de eerste plaats hierop, dat de opdracht — ook wanneer het betreft een algemene controle — door de overheid wordt gegeven, dus door die partij in het overheidsverkeer te wiens behoeve de controle geschiedt en deze neemt ook de kosten voor zijn rekening. Hoewel dit in wezen logisch is, geeft het aanleiding tot een moeilijkheid. Het is namelijk zo, dat de toestemming van de gecontroleerde tot het toelaten van het onderzoek in zijn administratie niet strikt vereist is, daar de overheid hier dwang kan uitoefenen. En dit heeft tot gevolg, dat de accountant als instrument van de opdrachtgever zal worden gezien en gevoeld, hetgeen zijn positie als vertrouwensman in gevaar kan brengen.

Een veel belangrijker verschil is echter, dat de overheidsaccountant vrijwel steeds in loondienst van de overheid zijn arbeid verricht, d.w.z. de overheidsaccountant is tevens ambtenaar, een verhouding, die n.m.m. ernstige bezwaren inhoudt. Nu wil ik vooropstellen, dat uit de hierboven gegeven gedachtengang niet kan worden afgeleid, dat de overheidsaccountant noodzakelijk ambtenaar in dienst van de overheid moet zijn. De functie ligt op een ander terrein, maar kan in principe door de accountant in vrij beroep worden vervuld, ook omdat er t.a.v. de te verrichten arbeid geen bijzondere eisen zijn ontstaan.

Dat men hier het instituut accountant-ambtenaar handhaaft heeft voor- en nadelen. De thans bestaande overheids-accountantsdiensten hebben in de loop der jaren een zodanige omvang gekregen, dat het mogelijk werd intern specialisatie toe te passen. Deze specialisatie gaat zeer ver, ze wordt binnen de diensten in alle geledingen doorgevoerd, dus zowel voor accountants als assistenten; het gebeurt niet zelden, dat deze voor het werk in één bedrijfstak worden ingezet en daar niet weer uitkomen. Hierdoor neemt de kennis en ervaring van de accountant op het bepaalde door hem bestreken gebied ongetwijfeld aanzienlijk toe en dit heeft voor de overheid zekere voordelen, inzonderheid t.a.v. de adviserende taak, die juist voor de overheidsaccountant zo belangrijk is, omdat de overheid een ruim gebruik maakt van de mogelijkheid een deskundig onpartijdig oordeel over de aangelegenheden het bedrijfsleven betreffende te verkrijgen.

Maar tegenover dit voordeel voor de overheid staat een nadeel voor de accountant zelf; zijn gespecialiseerde ervaring vormt op de duur een belemmering, die zijn ontwikkeling schaadt en die hem in zijn bewegingsvrijheid zal hinderen. Deze bezwaren verliezen hun betekenis grotendeels, wanneer de accountant als ambtenaar in dienst van de overheid komt; de nadelen, die hem als gevolg van de specialisatie persoonlijk treffen worden er door weggenomen.

Echter worden hierdoor andere nadelen binnengehaald, die m.i. zwaar-

der wegen. En daarbij denk ik niet in de eerste plaats hieraan, dat het ambtenaar zijn op zichzelf reeds consequenties meebrengt, die moeilijk aanvaardbaar zijn voor de accountant, bijv. t.a.v. de geheimhouding. Van meer belang is, dat de economische binding van de accountant aan de overheid, die een gevolg was van de specialisatie, in het dienstverband haar juridische bevestiging vindt en daarmee is n.m.m. de accountant in een zodanig afhankelijke positie ten opzichte van zijn opdrachtgever gekomen, dat hier bezwaarlijk meer kan worden gesproken van een „onafhankelijk” deskundige als verificateur van de gegevens van het bedrijfsleven. En zo zal het bedrijfsleven het zeker ook aanvoelen en er zijn gedragingen naar richten.

Ik meen voor de overheidsaccountant als vertrouwensman in het overheidsverkeer als eis te moeten stellen, dat hij het vertrouwen geniet van beide partijen, dus zowel van de overheid-opdrachtgever als van de gecontroleerde en dit laat in wezen nooit toe, dat hij van een van beide partijen afhankelijk kan zijn. Zodra het bedrijfsleven zich bewust gaat worden, dat de overheidsaccountant aan zijn tegenstander (want zo ziet het bedrijfsleven toch meest de overheid) gebonden is, zal de mening post vatten, dat deze accountant met zijn onafhankelijkheid ook zijn onpartijdigheid heeft verloren, d.w.z. dat hij de belangen van de overheid behartigt en geen neutraal deskundige meer is. Vergeten mag niet worden — ik duidde hierboven er reeds op — dat het bedrijfsleven genoodzaakt is onderzoeken toe te laten, waarbij de accountant kennis krijgt van allerlei gegevens, die als vertrouwelijk moeten worden beschouwd en waarvan volstrekt niet zeker is, dat deze bij de ambtenaar-accountant veilig zijn.

In die mening wordt men dan versterkt, doordat er inderdaad een groep overheidsaccountants is, die zich principieel op het standpunt stelt in de eerste plaats ambtenaar te zijn en de belangen van de overheid te moeten verdedigen. Dan zal het bedrijfsleven de verificatie van zijn gegevens aan accountants uit het vrije beroep gaan opdragen en kan de figuur ontstaan, dat twee accountants naast elkaar optreden, elk ter verdediging van eigen partij. Dit moet n.m.m. vermeden worden.

Dit wil niet zeggen, dat er in principe iets op tegen zou zijn als de verificatie van deze gegevens aan accountants uit het vrije beroep zou worden opgedragen, integendeel, zoals ik boven reeds opmerkte, zijn hiertegen geen principiële bezwaren aan te voeren. Er kan een praktisch bezwaar naar voren worden gebracht, nl. dat dan het voor de overheid inderdaad zeer belangrijke voordeel van de specialisatie in de bestaande diensten verloren gaat; wil men dit voordeel behouden, dan zouden de accountants in het vrije beroep eenzelfde specialisatie moeten doorvoeren, die thans bij de overheidsdiensten bestaat; er zijn in ons land enkele grotere accountantskantoren, die dit zouden kunnen doen. Of ze het ook zullen doen betwijfel ik en niet zozeer om de nadelen, die aan de specialisatie verbonden zijn; het is n.m.m. niet denkbeeldig, dat men er voor zou terugschrikken een functie te aanvaarden in het overheidsverkeer, die een gevaar zou kunnen inhouden voor de functie in het maatschappelijk verkeer, omdat de kans bestaat dat de opdrachtgevers niet voldoende scherp tussen beide functies zullen kunnen onderscheiden. Ik ben er trouwens helemaal niet zeker van, dat er op de duur, als gevolg van de specialisatie, niet eveneens een meer of meer afhankelijke positie t.o.v. de overheid door zou kunnen ontstaan.

Uit het voorgaande zou ik voorlopig alleen deze conclusie willen trek-

ken, dat voor de groep accountants, die ik hierbij steeds op het oog heb, de functie van accountant onverenigbaar is met die van ambtenaar; zij zijn in eerste instantie accountant, moeten als zodanig hun onafhankelijkheid bewaren en kunnen in wezen geen ambtenaar zijn. Op welke wijze er voor de moeilijkheden, die hier rijzen, een oplossing zou kunnen worden gevonden, wil ik in het midden laten. Alleen nog dit, ik geloof, dat hier een vakbelang ligt voor alle accountants, want de overheids-accountant-ambtenaar is niet, zoals bijvoorbeeld de interne accountant, opgesloten in één bedrijf; hij verricht zijn arbeid evengoed in het openbaar verkeer, zij het ook in een andere vorm daarvan, als de accountant in het vrije beroep. Het is een bezwaar wanneer hier ambtenaar en accountant in het vrije beroep naast elkaar werkzaam zijn, op de duur zou dat m.i. wel eens tot een aantasting van de functie in het algemeen, dus ook in het vrije beroep, kunnen leiden.

---

## STATEMENTS ON AUDITING PROCEDURE

*bewerkt door Drs. D. E. Beutick*

Sinds October 1939 heeft het Committee on Auditing Procedure van het American Institute of Accountants een serie „Statements on Auditing Procedure” uitgegeven, waarvan er tot nu toe 22 zijn verschenen.

Richard C. Lytle, die verbonden is aan de staf van het Institute, heeft een samenvattend overzicht samengesteld van deze statements, van welk overzicht hieronder een bewerking volgt.

Gedurende de laatste 30 jaar heeft het American Institute of Accountants vele belangrijke bijdragen geleverd tot de ontwikkeling van de accountancy, een ontwikkeling welke noodzakelijk was teneinde gelijke tred te kunnen houden met de steeds ingewikkelder wordende verhoudingen in het bedrijfsleven en de snel veranderende omstandigheden.

Een vroege bijdrage was een memorandum, dat, verschenen in het Federal Reserve Bulletin (April 1917) en herdrukt in 1918, in brede kring werd verspreid. Het memorandum gaf zekere minimum eisen aan, die gesteld moesten worden bij de controle van „financial statements”<sup>1)</sup>

In 1929 werd het memorandum, nadat het door het Institute was herzien, teneinde het aan te passen aan de sedert de opstelling plaats gehad hebbende ontwikkeling van de accountancy, gepubliceerd door de Federal Reserve Board onder de titel „Verification of Financial Statements”.

De jongste revisie vond plaats in 1936 en werd door het Institute gepubliceerd als „Examinations of Financial Statements by Independent Public Accountants”.

Sinds 1936 zijn echter verschillende onderdelen hiervan weer verouderd; zij werden gewijzigd in de serie „Statements on Auditing Procedure”, uitgegeven door het Committee on Auditing Procedure van het Institute.

Deze „Statements” hebben betrekking op de functie en de verantwoordelijkheid van de accountant, zijn verklaring of rapport, de omvang van de controle en de controle in de loop van het jaar.

---

<sup>1)</sup> In het hiernavolgende in de regel vertaald met „(jaar)rekening”.