

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: M. M. DEEN Jr. EN Drs. A. ROBLES
BESLECHTE GESCHILLEN: Mr. P. J. DE KANTER — UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITEN-
LAND: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN EN A. M. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIËNTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK
— REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT LITERATUUR: Mej. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG —

MEDEWERKERS: PROF. Mr. Dr. H. W. C. BORDEWIJK, J. P. CROIN, Mr. P. J. DAM, E. VAN DIEN, W. H. ELLES, G. W. FRESE, PROF. Dr. Ir.
— J. GOUDRIAAN Jr., S. KONIJN, JAMES POLAK, PROF. Dr. N. J. POLAK, J. E. SPINOSA CATTELA, Dr. A. STERNHEIM —

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUUSSES - PURMEREND
TELEFOON 77 - GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADruk IS GEORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS. —

VERSCHEIJNT MAANDELIJKS. BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—. FRANCO PER POST F 10.24. BUITEN-
LAND F 10.60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELN
JAARGANG —

INHOUD

De „publieke” en de „private” taak van den accountant door R. A. Dijker	Blz. 113
Naar aanleiding van de openbare les van Lector L. van Essen Lzn.: „Eenige beschouwingen over administratieve organisatie” door James Polak	„ 115
Het vraagstuk van de opleiding van den Accountant in verband met het rapport Accountantswezen van de Staatscommissie door Drs. J. Modderaar	„ 117
Nieuws op het gebied van voorkoming van dubbele belasting door B. van den Berg	„ 119
Examenvraagstukken Red. Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper Inrichting der abonnementen administratie van een dagblad door H. de Leede	„ 120
Boekbeoordeeling G. Knop: Het goederen-, geld- en kapitaalverkeer door Prof. Dr. M. J. H. Cobbenhagen	„ 123
Efficiëntie Red.: C. A. Blazer en L. Polak De Bedrijfsstudiegroepen van het Nederl. Instituut voor Efficiency — Rationalisatie bij de Deutsche Banken	„ 124
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfsuishoudkunde	„ 125
Nieuwe boeken	„ 127
Mededeeling waarvan plaatsing werd verzocht	„ 128

DE „PUBLIEKE” EN DE „PRIVATE” TAAK VAN DEN ACCOUNTANT

I.

I. Inleiding

In Accountancy No. 227 April 1923) gaf ik een uitwerking van een vraagstuk, gegeven op het examen van het Nederl. Instituut van Accountants 1922 No. IV, betreffende de verantwoordelijkheid van den accountant.

Die uitwerking beruiste op een onderscheid tussehen een „publieke” en een „private” taak van den accountant. Op de redenen, welke mij tot het schrijven van dat artikel hebben geleid en op hetgeen aanleiding was tot het maken van het genoemde onderscheid, kom ik later nog terug.

Accountancy No. 232 (October 1923) bracht in een artikel van de hand van den heer A. Schilder een bestrijding van den grondslag, waarop mijn uitwerking van het vraagstuk beruiste — op de onderscheiding dus „publieke” en „private” taak.

Op deze bestrijding antwoordde ik in het inmiddels opgerichte M. A. B. en wel in no. 3 van den eersten jaargang (Maart 1924) en in het M. A. B. 3den jaargang no. 2 (Februari 1926) gaf ik nog eens tegenover den heer Dr. Sternheim mijn meening in stellingen weer.

Bij een bespreking van mijn Openbare les bij de aanvaarding van mijn Lectoraat (in het M. A. B. 3den jaargang no. 7, Juli 1926, merkte Dr. Sternheim op, dat in deze les de private- en de publieke taakstellingen niet worden vermeld en daaraan knoopte hij de opmerking vast „dat zulks hem niet zoo boud doet zijn te vermoeden, dat zij door mij geabandonneerd zijn”. Intussehen blijkt het bestaan van dat vermoeden, uit deze anders overbodige vermelding.

Ongeveer tegelijkertijd verscheen het referaat van Prof. Limperg voor het Internationaal Accountantscongres 1926 over „De beteekenis van de Accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant”, waarin op blz. 18 e. v. een bestrijding van de doelmatigheid van de door mij gemaakte onderscheiding voorkomt.

Verder is — voor zoover mij bekend — over dit onderwerp pas weer geschreven door den heer Drs. Abr. Mey en wel het artikel, voorkomende in den zesden jaargang, no. 10 (November 1929) van dit tijdschrift, onder de rubriek „Examenvraagstukken”, waarbij de schrijver komt op het, zooals hij het noemt „bekende probleem van private- en publieke taak” en hieromtrent een beschouwing ten beste geeft, in de hoop, dat een tegenstander de handschoen zal opnemen.

Ik ben niet gewoon een mij toegeworpen handschoen te laten liggen, en zulks zeker niet, wanneer een ridderlijk en bevoegd strijder als de Drs. *Mey* mij tot een vriendschappelijk geestelijk duel noodt.

Daarom zal ik hieronder, na nogmaals mijn standpunt te hebben uiteengezet, trachten de bezwaren te weerleggen, welke tegen het onderscheid „publieke” en „private” taak zijn geopperd.

II. De doelstelling van den contrôle-arbeid.

De contrôle-arbeid van den accountant heeft tot doel zekerheid te verschaffen omtrent de juistheid van een rekening en verantwoording.

Het verkrijgen van absolute zekerheid, of wel de mensche-lijkerwijze te bereiken hoogst mogelijke zekerheid, omtrent de juistheid van een rekening en verantwoording, is in verband met het doel, waarvoor die zekerheid wordt verlangd, niet in alle gevallen noodig, soms ook in de huidige verhoudingen niet bereikbaar. Alvorens dit nader toe te lichten zal ik eerst vaststellen wat ik onder „absolute zekerheid” (de 100 %) of „de mensche-lijkerwijze te bereiken hoogst mogelijke zekerheid” [leer van: „het mogelijke dient te geschieden” (1) en „de grens van het kunnen” (2)] versta.

Om een rekening en verantwoording, b.v. balans en winst-rekening, absoluut te controleeren en niets na te laten wat kan geschieden om de grootst mogelijke zekerheid te geven omtrent de juistheid van de rekening, (3) is het noodig zich te overtuigen van de aanwezigheid en hoeveelheid en kwaliteit van alle waarden op den datum van de balans (4), is het ook noodig alle waarden *gelijktijdig* op te nemen, omdat anders verschuivingen van tekorten kunnen plaats vinden. Verder zal de geheele boekhouding door den accountant aan de hand van de originele bescheiden moeten worden opgezet (5), waarbij onder zijn contrôle zal vallen het nagaan van alle prijzen, van alle berekeningen (6), van alle handteekeningen en zelfs het onderzoek of de personen, die voor andere ondernemingen décharge hebben verleend, de bevoegdheid bezaten die ondernemingen rechtsgeldig te verbinden toen zij hun handteekening zetten (7).

Van de boekhouding der onderneming zal voor den accountant alleen gebruik gemaakt mogen worden, voorzover dat gebruik in niets de zekerheid vermindert, welke de accountant verkrijgt door zelf de verantwoordingsstukken op te maken, waaruit praktisch volgt, dat de geheele boekhouding onder beheer van den accountant moet blijven, totdat de contrôle geëindigd is. Met het vastleggen van totaalcijfers kan niet worden volstaan, omdat een contrôle die zich tot de totalen „beperkt” en niet elken post afzonderlijk in de contrôle betreft, een geringere — al is 't verschil ook nog zoo gering — zekerheid biedt dan de „allesomvattende” contrôle, hierbedoeld.

Zoo ongeveer, zie ik den werkelijken objectieven hoogsten eisch, dien men theoretisch aan contrôle-arbeid kan stellen (8) en al wat minder geschiedt, moet haar rechtvaardiging vinden in het principe, dat „het offer niet grooter mag zijn dan het nut”, m. a. w. dat de meerdere zekerheid, die verkregen zou kunnen worden, van zulk een geringe betekenis is, in verband met het doel, waarvoor die zekerheid wordt verlangd, dat dit meerdere een omvangrijkeren arbeid niet rechtvaardigt, of wel dat de verhoudingen, waaronder de accountant zijn arbeid in het huidige maatschappelijke verkeer moet verrichten het verkrijgen van die meerdere zekerheid niet mogelijk maken.

Tot hetgeen de accountant mensche-lijkerwijze zou kunnen doen, tot hetgeen valt binnen de grens van zijn „kunnen”, tot hetgeen „mogelijk” is, indien men dat begrip in de ruimste betekenis neemt, behoort b.v. de eisch van een contrasign van den accountant op pandbrieven of polissen en feitelijk op alle stukken, waarbij door de onderneming verplichtingen op langen termijn worden aangegaan, zonder welk contrasign die stukken de onderneming niet konden binden, om op die wijze de zekerheid te verkrijgen, dat op de balans werkelijk het volle bedrag der verplichtingen voorkomt. Deze controlemaatregel is bij de bestaande verhoudingen niet gebruikelijk; een accountantsverklaring wekt het vertrouwen, dat uit dezen contrôlemaatregel zou voortvloeien, niet op; de bestaande verhoudingen rechtvaardigen deze beperking.

Eveneens behoort tot de taak van den accountant, zoals ik die op de bovengeschetste wijze zie, het opnemen van den geheelen goederenvoorraad op den balansdatum (4). De accountant, die een balans onderteekeent, verklaart daarmee, dat de goederen op dien datum aanwezig waren en afgezien van kosten en moeite, moet het voor hem mogelijk zijn zich daaromtrent te overtuigen. Toch zal het voor de zekerheid, die omtrent de juistheid eener balans verlangd wordt, dikwijls voldoende zijn, dat de accountant zich omtrent de juistheid der magazijn-administratie heeft overtuigd en door periodieke opnamen, telkens van een deel van den voorraad, den indruk heeft gekregen, dat de goederenverantwoording goed is verzorgd. In enkele gevallen echter b.v. daar, waar de doelstelling der contrôle is de waarde der onderneming op een bepaald oogenblik nauwkeurig te bepalen, omdat die onderneming op dien datum in haar geheel in andere handen overgaat, kan een zekerheid, op bovenstaande wijze verkregen, in bepaalde omstandigheden onvoldoende zijn en een absolute zekerheid door opname op den balansdatum eischen.

* *
*

Voor mijn betoog voor de bestaansreden van een „publieke” en „private” taak kan ik mij bepalen tot die beperkingen in de absolute contrôle (100 %), welke voortvloeien uit de doelstelling van het onderzoek zelf en dus buiten beschouwing laten die, welke in de huidige verhoudingen hun grond vinden.

Wanneer ik ga trachten van uit de doelstelling voor het onderzoek de beperking in den contrôle-arbeid te verklaren en te rechtvaardigen, neem ik daarbij een ander standpunt in dan Dr. *Sternheim* in zijn bekend werk „De Accountantscontrole”, die de beperkingen ten opzichte van een absolute contrôle, ongeveer gelijk aan die, welke ik hierboven omschreef, laat afhangen van „de omstandigheden en het verantwoordelijkheidsgevoel van den accountant” (9).

Ik aanvaard daarbij wel hetgeen Prof. *Limpert* op blz. 6 van zijn referaat op het Internationaal Accountantscongres 1926 opmerkte n.l. „dat omvang en aard van het onderzoek objectief worden bepaald door de vaktechnische eischen, die in overeenstemming met de doelstelling van het onderzoek, aan den arbeid van den accountant worden gesteld”.

Ook onderschrijf ik „dat, voor een bijzondere groep van onderzoekingen, de doelstelling in den aard van het onderzoek zelve gelegen is en voor welke dientengevolge geen nadere omschrijving van het doel van het onderzoek en van de strekking der verklaring noodig is”. (blz. 10).

De hier bedoelde onderzoekingen zijn die, welke ik reken tot de „publieke taak” te behooren; ik ben van meening dat daarnaast een groot aantal onderzoekingen voorkomen, welke niet tot deze groep behooren en welke ik noem de „private taak”.

Voordat ik deze twee groepen ga trachten te onderscheiden nog het volgende:

Uit den aard der zaak bestrijd ik niet de meening, dat een verklaring van den accountant — in welken vorm ook afgegeven — geen grooter vertrouwen mag opwekken, dan gerechtvaardigd wordt door het voorafgegene onderzoek (10).

Het is een algemeen aanvaarde zedelijke norm, dat niemand grooter vertrouwen mag opwekken door zijn woorden, verklaringen of handelingen dan gerechtvaardigd is, een norm die ongetwijfeld ook voor een vertrouwensberoep geldt en daar feitelijk niet als een beginsel uitdrukkelijk moest behoeven te worden gesteld (11).

Ik kan ook tot op zekere hoogte de meening deelen, dat de grondslag voor de algemeene taakbepaling van den accountant wordt gevonden in het antwoord op de vraag hoe groot en van welken aard het vertrouwen is, hetwelk in het maatschappelijk verkeer wordt opgewekt door de accountantsecontrôle en de daarop aansluitende accountantsverklaring (12). Ik zeg „tot op zekere hoogte”, omdat het m.i. tenslotte de accountantsverklaring of het accountantsrapport is, dat het vertrouwen opwekt en omdat dientengevolge omtrent de taakbepaling en ook taakbeperking feitelijk niets wordt gezegd, zoolang niet vaststaat van welken aard dit vertrouwen is.

Hiermede heb ik mijn standpunt tegenover de beginselen van de contrôleleer, voorzoover die met de doelstelling in verband staan, kort, maar naar ik vertrouw, voldoende bepaald om als uitgangspunt te dienen voor eenige nadere beschouwingen omtrent de doelstelling van den contrôle-arbeid, welke ons zullen brengen op het aan het hoofd van dit artikel genoemde onderscheid.

(Wordt vervolgd)

R. A. DIJKER

AANTEEKENINGEN

1. Zie *Accountancy* no. 229 Juni 1923 en *Accountancy* no. 232 October 1923.
2. Zie Dr. *Sternheim* — De Accountantscontrôle no. 7.
3. Opgemerkt wordt hierbij, dat nog allerm minst vaststaat aan welke eischen een balans en winstrekening moeten voldoen om juist te zijn. Men denke hierbij aan de geheime reserves e.d. Zie verder hierover mijn prae-advies, uitgebracht op den vijfden Verzekeringsdag, October 1928 en opgenomen in den 6en jaargang no. 6 e.v. van dit blad.
4. Zie Dr. *Sternheim* — De Accountantscontrôle no. 153.
5. Zie idem no. 3.
6. Zie idem no. 70 en 86.
7. Zie idem no. 103.
8. Men heeft van andere zijde onder „100 %” wel eens verstaan de vaktechnische eischen, die in een bepaald geval aan den contrôle-arbeid moeten worden gesteld. Ik heb evenwel onder 100 % nimmer anders verstaan, dan de hier ruw omschreven „alles-omvattende en letterlijk niets achterwege latende” contrôle. Bij de eerste opvatting zou trouwens het bepleiten eener „beperking” een dwaasheid zijn. Wanneer de vaktechnische eisch eenmaal vaststaat, kan er geen verschil over de toepassing zijn; de moeilijkheid zit evenwel juist in het vaststellen van de vaktechnische normen.

9. Zie Dr. *Sternheim* — De Accountantscontrôle no. 72, 78 en 153 en verder het referaat van Prof. *Limperg* op het Accountantscongres 1926 blz. 6.

„Niet de subjectieve opvatting van den accountant, doch de wetenschappelijk, op grond van theoretisch overwogen beginselen en practische ervaring bepaalde inhoud van de taak, beheerscht omvang en methode der contrôle”.

10. Zie referaat Prof. *Limperg* blz. 15.

11. Hiermede wordt niet bedoeld te ontkennen de verdienste die het stellen van deze gewone zedelijke norm voor de accountantsverklaring heeft gehad; wel te betreuren dat zulks noodzakelijk was (zie referaat Prof. *Limperg* blz. 4).

12. *H. R. Redcr.* De taak van den accountant en het verzekeringsbedrijf. Stelling nr. 1 bij het prae-advies op den Vijfden Verzekeringsdag (zie M. A. B. 6de jaargang no. 6. Juni 1929).

NAAR AANLEIDING VAN DE OPENBARE LES VAN LECTOR L. VAN ESSEN Lzn.: „EENIGE BESCHOU- WINGEN OVER ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE”

De Heer *L. van Essen* werd in het vorige najaar benoemd tot Lector in de „Toegepaste Bedrijfshuishoudkunde, de Administratieve Statistiek en de Contrôleleer” aan de Universiteit van Amsterdam.

De uitdrukking „Toegepaste Bedrijfshuishoudkunde” doet twijfel ontstaan omtrent hare beteekenis. Onwillekeurig denkt men daarbij aan hetgeen zich in de bedrijven zelf afspeelt als tegenstelling tot datgene, wat in de collegezaal wordt gedoceerd en men vraagt zich af, hoe hierin onderwijs kan worden gegeven. Moet men het zoo opvatten, dat de toegepaste bedrijfshuishoudkunde bij hare beschrijving en verklaring de practijk tracht te benaderen, dan rijst de vraag of er dan in tegenstelling daarmee een theorie bestaat, die zich los maakt van de werkelijkheid en geheel opgaat in abstracties.

Wie nochtans weet, dat deze benoeming, evenals die van den Heer *Hogeweg* tot Lector in hetzelfde vak, ongeveer samenvalt met het aanvangen der accountantsopleiding bij deze Universiteit en bovendien beide Heeren als accountants en opleider, resp. examiner, voor het vak accountancy nader kent, zal zeker begrepen hebben, wat als inhoud van het bovenaangeduide leervak wordt bedoeld. Wij nemen althans aan, dat men hierbij het oog had op hetzelfde vak, dat bij de accountantsopleiding der Vereenigingen „Inrichtingsleer” pleegt te worden genoemd en dat door den Heer *van Essen* in den titel zijner openbare les wordt aangeduid als: „Administratieve Organisatie”.

Moesten wij een keuze doen tusschen deze drie benamingen, dan zouden wij ons onmiddellijk achter den Heer *van Essen* scharen. Ofschoon hierover in de inleiding niet uitdrukkelijk gesproken wordt, nemen wij dan verder aan, dat de administratieve statistiek hierin tevens begrepen is.

Hoezeer wij de uitdrukking toegepaste bedrijfshuishoudkunde terminologisch onjuist achten, toch begrijpen wij, dat men verband heeft willen leggen tusschen de administratieve organisatie en de bedrijfshuishoudkunde. In het leggen van dat verband ligt de erkenning, de leerstelling, opgesloten, dat de administratieve organisatie in de eerste plaats bedrijfseconomisch georiënteerd behoort te zijn. Natuurlijk valt niet te loochenen, dat ook andere dan bedrijfseconomische elementen bij de administratie een rol spelen en bij de inrichting daarvan eischen stellen. Hoe belangrijk die in bijzondere omstandigheden ook kunnen zijn, kan men toch in het algemeen gerust zeggen, dat de moderne admini-