

het publiek niet genoeg neemt met de verklaring van den bestuurder komt, omdat deze niet los staat van het „ondernemingsbeheer”. En met betrekking tot den commissaris heb ik geschreven (M.A.B. 1932 blz. 20) dat er naast de functie van den commissaris plaats is voor de functie van den accountant, omdat de commissaris niet deskundig is ten aanzien van de controle en geen voldoende tijd heeft voor de verrichting van een vakkundige controle; uitdrukkelijk heb ik dus de functie van den accountant tegenover die van den commissaris verklaard uit de behoefte aan meer deskundigheid en geenszins uit behoefte aan in ethische zin meer betrouwbare controleurs. 't Zou anders ook kwalijk te verklaren zijn, dat men vaak naast commissarissen, die maatschappelijk in hoog aanzien zijn, een accountant plaatst, die maatschappelijk niet of veel minder in tel is. Maar wat in de gedachtenwisseling tussen mijn opponent en mij de deur dicht doet: ik heb ook den commissaris genoemd een vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer; hoe kan ik nu dien functionaris aldus betitelen, als ik hem daarnevens ter zijde schuif, omdat hij „ethisch” niet aan de gestelde eisen voor het vertrouwen voldoet?

De heer *Belle* stelt tenslotte vast, dat naast hetgeen hij in de leer van het gewekte vertrouwen verwerpt, er toch ook veel is, dat hij onderschrijft. Hij verklaart dit „wonderlijke” gebeuren uit de omstandigheid, dat in mijn theorie de twee hoofdlijnen — waarmede mijn bestrijder bedoelt de economische en de ethische „lijn” — „elkaar steeds weer kruisen en elkaar telkens weer den voorrang betwisten”. Het ter staving van deze uitspraak in het slot van het artikel aangevoerde zal, naar ik vertrouw, den lezer — en naar ik hoop ook den heer *Belle* — nog eens duidelijk maken, waar de oorsprong ligt van het verschijnsel, dat mijn opponent zelf „wonderlijk” noemt: die oorsprong schuilt in de verwarring, die de heer *Belle* zelf heeft gesticht doordat hij het woord vertrouwen niet anders wil opvatten dan als de aanwijzing van een „ethisch” begrip. Laat hij deze onjuiste opvatting varen, dan verdwijnen ook alle moeilijkheden en alle „wonderlijke” tegenstrijdigheden.

**

En daarmede ben ik weer tot het uitgangspunt van mijn beschouwing teruggekeerd. Ik hoop, dat mijn uiteenzetting de opheldering heeft gebracht van de vermeende antinomieën in de theorie van het gewekte vertrouwen. Ben ik daarin geslaagd, dan zal mij dit verheugen. Maar dan zal toch blijven bestaan het verschil in inzicht tussen den heer *Belle* enerzijds en mij en de Amsterdamse school anderzijds ten aanzien van de beperkingen, welke de eerstgenoemde met betrekking tot de taak van den accountant aanvaardt op grond van zijn economische overwegingen. De strijd over woorden en begrippen, door den heer *Belle* aangeboden, mag niet er toe leiden, dat het praktische verschilpunt, dat blijkens diens proefschrift tussen hem en mij blijft bestaan, wordt verdoezeld. Over de vraag, of de functie van den accountant economisch dan wel ethisch is bepaald, zijn wij het eens; ik althans heb ze nooit anders dan economisch beschouwd. Maar ik ontleen aan die economische functie meer en andere eisen voor de taak van den accountant dan de heer *Belle*, die bereid is om op grond van overwegingen met betrekking tot de kosten der controle beperkingen in de taak te aanvaarden, welke naar mijn oordeel de economische functie van den accountant aantasten. Beiden worden wij bij dit verschil in inzicht geleid door economische overwegingen, maar daarbij zijn voor mij primair en beslissend de vaktechnische eisen waaraan moet zijn voldaan, wil de functie economisch doeltreffend worden vervuld; het vraagstuk der kosten komt eerst aan de orde voor zover de econo-

mische doeltreffendheid der controle is gewaarborgd. De heer *Belle* daarentegen stelt de overweging der kosten voorop — dat heet dan de economisch-rationalistische instelling — en is bereid om vaktechnische onvolkomenheden in de controle te aanvaarden — onvolkomenheden, waardoor naar mijn oordeel van vakman het effect der controle essentieel wordt aangetast, zodat de economische functie van den accountant in het verkeer wordt vernietigd — indien daardoor een besparing in de kosten der controle kan worden verkregen. Ons meningsverschil betreft dus, indien althans de heer *Belle* de in zijn proefschrift uiteengezette meening nog steeds voorstaat, niet een filosofisch vraagstuk, maar de toepassing van de beginselen op de werkelijkheid.

Th. L. Jr.

DE BEROEPSOPVATTINGEN EN DE ACCOUNTANTSVERKLARING IN AMERIKA

Den 9en Mei 1939 werd door het „American Institute of Accountants” de „Extensions of Auditing Procedure” vastgesteld in overeenstemming met den inhoud van een „Report of the special committee on Auditing Procedure” van dat Instituut. Tegen betaling van 10 cents (5 cents a copy in lots of 25 or more) is dit rapport verkrijgbaar bij de American Institute of Accountants 13 East 41st Street, New York.

Dit rapport verdient m.i. de volle aandacht van allen die in de vakvraagstukken belangstellen en al zal niet ieder de conclusies, welke de Commissie trekt, deelen, is het zeker de moeite waard kennis te nemen van de motieven, waarop de beslissingen berusten.

Het rapport behandelt achtereenvolgens:

- a. Examination of inventories;
- b. Examination of receivables;
- c. Appointment of independent certified public accountants;
- d. Form of independent certified public accountants report.

Allereerst wordt opgemerkt, dat men zich in het rapport alleen bezig zal houden met „those cases in which financial statements are accompanied by a report and opinion of an independent certified accountant”, een beperking, die wij bij de besprekingen van onze vakvraagstukken ook herhaaldelijk maken.

Opmerkelijk zijn de volgende aanhalingen uit de beginselen, waarvan bij het opstellen van het rapport is uitgegaan:

„Generally speaking, his (the independent certified public accountant) function is limited to reporting upon situations arising out of business transactions that have taken place in the past. In no sense is he an insurer or guarantor”, en verder:

„Management itself has the direct responsibility for the maintenance of an adequate and effective system of accounts, for the proper recording of transactions in the books of account and for the safeguarding of the assets of a concern. It is also charged with the primary responsibility to stockholders and to creditors for the substantial accuracy and adequacy of statements of position and operations”.

Over den vorm van de accountantsverklaring werd dezer dagen op den 30en Accountantsdag van gedachten gewisseld naar aanleiding van de inleiding van Dr Mr *A. Sternheim*. In dit verband is het belangwekkend te vernemen hoe over dit onderwerp in Amerika wordt gedacht. In het kort blijkt dit uit het volgende:

„In January 1934 the Institute issued a pamphlet entitled

„Audits of Corporate Accounts” dealing with a standard form of auditor’s report. The short form of report then recommended, and since widely adopted by the profession, met a longfelt need.”

Blijkbaar gebruikt men dus in Amerika als regel de „korte verklaring”. Men kan naar gelieve stellen, dat zulks een gevolg is van een doelbewuste keuze tusschen de zes manieren, waarop volgens de bovengenoemde inleiding de accountantsverklaring kan worden gegeven, ofwel dat men in Amerika aan een keuze nog niet toe is. In elk geval moet worden geconstateerd dat het gebruik in Amerika in overeenstemming is met dat in Engeland en — althans in de meeste gevallen — ook in ons land.

Wij lezen dan verder in het rapport:

„The phrase „obtained information and explanations from officers and employees of the company” has been omitted because it is inherent in all auditing procedure to obtain information and explanations from officers and employees concerning the accounts, either as supplementing information obtained from other sources or as constituting the only available information on the subject.”

en verderop:

„The statement „but we did not make a detailed audit of the transactions”, has been omitted from the revised form. It will be recalled that this clause was included in the standard form of 1934, in order to make clear that the auditor’s usual procedure consisted of testing and sampling rather than a detailed audit. It is believed that the business and financial public now fully understand that, in a well organized concern, the detection of irregularities is primarily a matter of internal procedure, and that testing and sampling, to determine whether such procedure is adequate in scope and effective in operation, is the usual practice of the independent auditor. The negative statement disclaiming a detailed audit may, therefore, well be omitted.”

Tenslotte komt dan de verklaring zelf, die als volgt luidt:

„To the Board of Directors (or stockholders) of the XYZ Company:

„We have examined the balance-sheet of the XYZ Company as of April 30, 1939, and the statements of income and surplus for the fiscal year then ended, have reviewed the system of internal control and the accounting procedures of the company and have examined or tested accounting records of the company and other supporting evidence, by methods and to the extent we deemed appropriate.

„In our opinion, the accompanying balance-sheet and related statements of income and surplus present fairly the position of the XYZ Company at April 30, 1939 and the results of its operations for the fiscal year, and conform to generally accepted accounting principles applied on a basis consistent with the preceding year.”

Bij het lezen van bovengenoemd rapport dringen zich onwillekeurig vergelijkingen op met het Reglement van Arbeid van het Nederlandsch Instituut van Accountants. Het Reglement van Arbeid regelt den volledigen accountantsarbeid voor alle leden van het Instituut, onverschillig welke functie zij bekleeden. Het rapport en de daarop gebaseerde regeling in Amerika betreft alleen de „public-accountants” en voor hen nog alleen hun werkzaamheden in de publieke taak. De regeling is in hooftzaak een detaillering of preciseering van de korte verklaring; het rapport geeft duidelijk omschreven

en in details weer welke waarborgen de korte verklaring geeft, welke verantwoordelijkheid de accountant, die een dusdanige verklaring afgeeft, op zich neemt en bepaalt daarmee of gaat in enkele gevallen uit, van den arbeid, welken de accountant moet hebben verricht, vóórdat hij zich gerechtigd kan achten die verklaring af te geven.

In dat verband verdient nog opmerking, dat uit het rapport blijkt, dat het stuk is opgemaakt, niet door de accountants alleen, maar in overleg met anderen, d.w.z. personen, die van accountantsverklaringen plegen gebruik te maken. Als zoodanig worden in het rapport genoemd:

National Association of Credit Men;
National Association of Manufacturers;
New York Stock Exchange;
Robert Morris Associates;
Securities and Exchange Commission.

Ook ten onzent is, als ik mij niet vergis voor het eerst op den 30en Accountantsdag, gebleken van belangstelling van groote beleggers in den vorm en de beteekenis van de Accountantsverklaring.

Op die bijeenkomst werden ten aanzien van de accountantsverklaringen waardevolle opmerkingen gemaakt door den Directeur van de Mij. voor Industriefinanciering en den Directeur van een onzer Levensverzekeringsbedrijven. Ik hoop op die opmerkingen t.z.t. nog terug te komen; voorschijns wil ik volstaan met deze belangstelling als een zeer verheugend verschijnsel te vermelden.

De vorm, welken men in Amerika heeft gekozen, n.l. een korte verklaring, welken in groote lijnen den omvang van de verantwoordelijkheid van den accountant voor de juistheid van het stuk bepaalt en daarnaast een stuk met een gedetailleerde omschrijving van hetgeen die verantwoordelijkheid omvat, welk stuk voor een ieder verkrijgbaar is en waarvan de inhoud nog iets uitgebreider is dan een ten onzent bekende „lange accountantsverklaring” bij een groot concern, lijkt mij zeer aantrekkelijk, vooral wanneer, zoals thans het geval is geweest, de korte verklaring en vooral de nadere uitwerking van den inhoud daarvan om de vijf jaar wordt herzien en op de hoogte van den tijd worden gebracht.

R. A. DIJKER

WISKUNDIGE ANALYSE EN BEDRIJFS- ECONOMISCHE THEORIE

(Enkele opmerkingen n.a.v. de Openbare Les van
dr. S. Kleerekoper. 1))

Een openbare les is in zekeren zin een specimen van hetgeen door een Privaat-Docent aan de Universiteit zal worden gedoceerd. In verband hiermede komt het ons van belang voor, aan een dergelijk document bijzondere aandacht te besteden, speciaal met betrekking tot de grondslagen. Immers kan een discussie hierover aan de verdere uitwerking wellicht ten goede komen.

Het is niet onze bedoeling hierbij de geheele Les in behandeling te nemen, laat staan op het geheel critiek uit te oefenen. Wij beperken ons uitsluitend tot dat gedeelte, waarin *bedrijfseconomische* problemen aan de orde zijn gesteld. — Een kort resumé moge voorafgaan.

Na een beschouwing te hebben gegeven over de wiskundige kwantitatieve analyse met betrekking tot economische

1) „Eenige beschouwingen over het vraagstuk van de eenheden bij de kwantitatieve analyse in de economie”. Uitgave P. Noordhoff N.V., Groningen (6 Nov. 1939).