

---

## VAN DE REDACTIE

---

Ditmaal moet de Redactie den lezers mededeling doen van enige mutaties, die in haar eigen gelederen hebben plaats gevonden.

Prof. Dr. A. B. A. van Ketel heeft zich tot ons groot leedwezen genoopt gezien wegens gezondheidsredenen ontslag te nemen als redacteur van het M.A.B. Dit ontslag is hem door de Redactie met ingang van 1 Januari 1940 verleend, en wel „op de meest eervolle wijze” naar men had kunnen zeggen, indien het hier een dienstbetrekking had gegolden.

Wij hebben gedurende het vijftal jaren, waarin Prof. van Ketel deel uitmaakte van de Redactie, profijt getrokken van diens evenwichtige, korte en krachtige beoordelingen der ingekomen bijdragen. Meermalen ook wist hij onze aandacht te vestigen op een schrijver, die over een bepaald onderwerp iets zou hebben te zeggen aan de lezers van het M.A.B. Zijn wankele gezondheid was helaas oorzaak, dat hij aan publicistische arbeid voor ons blad niet zooveel tijd kon geven als hij wel wilde. Met des te meer erkentelijkheid brengen wij daarom in herinnering de boekbeoordelingen en artikelen, waar hij onze kolommen mee heeft verrijkt en die getuigden van bezonnen oordeel en kritischen zin.

Moge het hem gegeven zijn spoedig weer in het volle bezit van zijn gezondheid te zijn.

\*\*

De Redactie heeft tot haar leedwezen nog een afscheid te vermelden. Ook de Heer R. A. Dijker is op 1 Januari 1940 uit de Redactie getreden.

De Heer Dijker behoorde tot hen, die in 1923-'24 het M.A. B. in het leven hebben geroepen en sedertdien over zijn groei en bloei hebben gewaakt. Tot het schrijven van bijdragen is hij niet zoo vaak gekomen als enkele zijner mede-redacteuren, doch de beteekenis van het redacteurschap ligt ook minder in de voorziening van het blad van eigen schrifturen dan wel in de bewaking van den inhoud. In dat opzicht heeft de heer Dijker zijn taak steeds met groote nauwgezetheid en toewijding vervuld. Zijn oordeel over de ingekomen bijdragen kenmerkte zich door scherpzinnigheid en kritischen zin.

\*\*

Tegenover deze verliezen kan de Redactie tot haar vreugde de winst stellen van een drietal nieuwe leden.

De plaats van den heer van Ketel wordt ingenomen door Prof. Dr. P. P. van Berkum, hoogleeraar aan de Katholieke Economische Hoogeschool, waar hij in het bijzonder belast is met de leiding van het onderwijs in de bedrijfseconomie en de accountancy.

In de plaats van den heer Dijker trad de heer T. Keuzenkamp, lid van het N. I. v. A. te 's Gravenhage, toe.

Tenslotte werd de redactie uitgebreid met den heer J. Modderaar, lid van de V.A.G.A. te Rotterdam.

---

## ACCOUNTANCY EN BEROEPSETHIEK

---

Sinds mijn proeve om de grondslagen der Accountancy <sup>1)</sup> uiteen te zetten, zijn weer jaren verstreken. Het voor de wetenschap gewenschte resultaat is niet uitgebleven. In dit tijdschrift zijn nadien tal van artikelen verschenen, welke er direct of indirect een reagens op waren; rijp en groen, vormen

<sup>1)</sup> Dissertatie Rotterdam 1931.

zij een bonte oogst! Het ligt niet in mijn bedoeling om een selectie toe te passen, dat zou practisch trouwens niet doenlijk zijn. Een enkele uitzondering wensch ik wel te maken, voortkomend uit een daartoe werkelijk gevoelde behoefte en uit een plicht. In dit verband breng ik in herinnering de (nog niet geheel beëindigde) artikelenreeks van Prof. Limperg over „De functie van den accountant en de Leer van het gewekte vertrouwen” (jaargang 1932/33 van dit maandblad). De hooggeleerde schrijver heeft daarmee ongetwijfeld zijn „leer” verduidelijkt en enkele misvattingen weggenomen. Mais nous ne sommes pas d'accord, pas encore..... Weliswaar is thans in diens theorie het economische principe veel meer tot zijn recht gekomen, vooral daár waar hij zegt, dat „het rationeele handelen eischt, dat het verkeer van de volkomen zekerheid zooveel prijs geeft, dat het resultaat der controle de kosten loont” <sup>2)</sup>, doch accountancy en beroepsethiek worden n.m.m. nog niet genoeg uit elkaar gehouden. Een en ander doet niet af aan de erkentelijkheid voor het gepresterde. De in bedoelde artikelen betrachte objectiviteit siert voorts den man der wetenschap. De andere uitzondering, welke ik meen te moeten maken, is daarmee in contrast; ik doel hier op de artikelen van Drs A. Robles en in het bijzonder op zijn antwoord aan den heer Ek, waarin hij helaas zoover is gegaan, dat hij de zelfstandigheid van oordeel en van handelen van een ernstige collega min of meer in twijfel trekt, als hij schrijft: „de voorgaande critiek, etc. moge dan al, volgens de onderteekening niet van de hand van Dr Belle zelf zijn, zij is toch klaarblijkelijk van iemand, die niet alleen geografisch, maar ook filosofisch en theoretisch zich dicht in diens nabijheid bevindt” (jaargang 1933, blz. 142). Dergelijke toespeelingen passen, dunkt mij, allerminst bij een verdediger van de „Vertrouwensleer”!

De theorie der accountancy is — het moge paradoxaal klinken — moeilijk door haar eenvoud. Accountancy is feitelijk meer een leer; terecht spreekt men in vakkringen dan ook van „inrichtingsleer” en „controleleer”. Een leer behoort te zijn normatief en regels gevend, waaraan men in de menigvuldigheid der practijk houvast heeft. Het geheel van hoofdregels en deelregels behoeft een theoretische fundatie.

Ik stel mij in dit geschrift speciaal ten doel de rol, welke de ethiek in de theorie en in de uitoefening van het vak speelt, weer eens nader te beschouwen, wijl deze bij velen nog steeds niet duidelijk schijnt te zijn.

Streng doorgevoerde abstractie en deductie zullen echter den knoop ten slotte moeten kunnen ontwarren!

De accountant, als economisch subject aan het maatschappelijk verkeer deelnemend, wordt in zijn functie (evenals anderen) beheerscht door een complex van motieven; economische, ethische, juridische, psychologische e.a. overwegingen zijn te zamen de drijfveeren van elke daad bij de beroepsuitoefening. De vraag, welk motief primair is, laat ik hier voorloopig buiten debat. Voldoende zij de opmerking, dat elk der principes zijn eigen, met het geval varieerend, gewicht heeft. Voor den public-accountant, die optreedt als „vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer” is de ethische zijde der functie ongetwijfeld zeer belangrijk. Echter, de andere principes tellen óók mede en zijn metterdaad onafscheidelijk aan zijn handelen verbonden.

Toch dienen wij zuiver theoretisch ze in gedachte te scheiden en eerst elke lijn afzonderlijk te volgen, om daardoor een betere kijk te krijgen op de structuur van het totaal-beeld. Voorts beperken wij ons bij dit onderzoek tot de bij de beroepsuitoefening meest voorkomende opgave: de beoordeling van de juistheid der jaarrekening van een onderneming (particuliere onderneming, zoowel als Overheidsbedrijf). De doel-

<sup>2)</sup> blz. 174 M.A.B. 1933.



stelling is dus een exact gegeven en daarnaar richt de public-accountant, de private accountant, de accountant-beambte, kortom ieder vakman, die zulk een taak aanvaardt, zijn arbeid.

Stel, ge waart accountant en tevens eigenaar eener onderneming, waarvan het beheer door anderen gevoerd wordt; de verantwoording van dat beheer wenscht gij zelf te onderzoeken. Zoudt ge dan vaktechnisch anders te werk gaan dan een public-accountant, die voor dezelfde opgave stond? Zoudt ge met minder controle kunnen en willen volstaan? Deze vragen kunnen stellig niet anders dan ontkennend beantwoord worden. En toch ligt de verantwoordelijkheid (ethisch motief) anders dan in het gewone geval van den public-accountant, het publieke vertrouwen is hier b.v. geen grootheid.

Klaarblijkelijk is het sociaal-ethisch motief dus van geen beslissende invloed op de werkwijze en op den omvang van de taak en de arbeid.

Thans bezien wij het meer voorkomend geval van den „privaten“-accountant (zij het dat hij accountant is bij een particuliere maatschappij, bij een groot concern, of in dienst van de Overheid), die de bedrijfsresultaten c.a. te controleren heeft. Door zijn arbeid dient hij, breed gezien, uiteraard ook de gemeenschap, doch een directe verhouding tot het publiek is niet aanwezig. Zijn handteekening heeft eveneens een andere bedoeling, zij circuleert althans niet met hetzelfde oogmerk als het certificaat van den public-accountant. Hij is niet, wat men pleegt uit te drukken met den gewilden term „een vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer“. Echter, zijn concrete taak is in het door ons gekozen voorbeeld dezelfde: hij heeft uit te vorschen, of de jaarrekening den economischen toestand der onderneming en de behaalde bedrijfsresultaten op de juiste wijze (of wil men: voldoende nauwkeurig) weergeeft. Is de weg, waarlangs hij dit doel nastreeft, controlematig verschillend van die van den public-accountant? Principieel: neen! De omstandigheden, waarvoor hij gesteld wordt, zullen mogelijk eenigszins anders zijn, maar zeker is het ook hier weer niet het „publiek vertrouwen“, dat de grootte van de taak en den omvang van den arbeid bepaalt, direct noch indirect; zulks zou ook niet mogelijk zijn; immers het „gewekte vertrouwen“ en ook het algemeen ethisch begrip „verantwoordelijkheid“ zijn *gevoelsgrootheden* en deze zijn nu eenmaal niet, althans niet exact, meetbaar. Zij kunnen deswege geen werkgrootheden zijn. Op de economie der controle zijn daarentegen wél van invloed de „omstandigheden“, welke men in het bedrijf aantreft; daaronder verstaan wij in de eerste plaats en in hoofdzaak den toestand van de administratieve organisatie en de daarin verweven „interne controle“. De andere omstandigheden mogen korthedshalve buiten bespreking gelaten worden.

Waarin schuilt dan het belang van het ethisch motief? Niet in den invloed op het werkschema. Zij is echter wel bepalend voor de *aanvaarding van de opdracht*; hierbij dient de accountant de draagwijdte van zijn verantwoordelijkheid goed te overzien en ook de beteekenis van de verklaring, welke hij straks (in welken vorm dan ook) afgeeft als slotconclusie van zijn onderzoek.

De opdracht eenmaal aanvaard hebbende, zal ieder plichtbetrachtende accountant zijn werk naar beste weten en op vakkundige wijze hebben te verrichten. Principieel beschouwd, dient men bij de *uitvoering* van de taak onaandoenlijk en koelverstandelijk zich alleen op de feiten in het bedrijf te bezinnen en in dit stadium zuiver het *economisch* motief door te zetten, totdat het vastgestelde doel bereikt is. Economie en realisme zijn voor het werk de wegwijzers. Ethische en psychologische motieven zijn derhalve constitueerende factoren bij de vorming, de aanvaarding van de opdracht en voor de

formeele berichtgeving bij de beëindiging van de taak. De *uitvoering* van het werk is (vak-)technisch-economisch! Deze hoofdlijnen dient men alzoo theoretisch scherp te onderscheiden, alvorens men ze in hun samenstelling beschouwt, zooals een ieder, die practisch werkt en steunende op ervaring, pleegt te doen.

Men begrijpe mij wel: bewust en onbewust staat tijdens de taakuitvoering een ieder de aanvaarde verantwoordelijkheid voor oogen. Het is wellicht hierdoor, dat de „vertrouwensleer“ zoo gemakkelijk en voetstoots aanvaard wordt en dat zij voor alle gevallen pasklaar lijkt. Men wachte zich er echter voor, oorzaak en gevolg met elkaar te verwarren. Strikt genomen en theoretisch gedacht, dient men in het werk onbewogen te blijven voor niet-economische invloeden en zonder aanzien des persoons recht op het bekende doel af te stevenen. Vertrouwen dat (o.m. door het publiek) gesteld wordt in den accountant zelf, zoowel als diens vertrouwen in de gecontroleerde personen, moeten bij het ontvouwen van het Controle-program uitgeschakeld worden. De beurt is dan aan de vaktechniek en de economie; dit zijn inderdaad bekende werkgrootheden.

Zóó is het, naar ik hoop, duidelijker, welke rol het ethisch motief feitelijk in de theorie speelt, een belangrijke, doch tevens een relatieve! Met de eigenlijke leer der accountancy en het vak, heett het ethisch motief niets te maken! Hetgeen natuurlijk niet wegneemt, dat men met de vertrouwenstheorie op zijn tijd over beroepsethiek kan spreken en schrijven. Men begaet echter theoretisch een denkfout, indien men de ethische factor een beslissenden invloed toekent op de taak en den omvang van den arbeid; deze worden zuiver bepaald door het concrete doel, dat gesteld is; de vaktechnische kennis is een middel om het doel te bereiken. Met de tijden verandert de behoefte van het verkeer aan accountantsbijstand; de *inhoud der doelstelling* is daarmee aan de dynamiek van het economisch leven onderworpen. In 1907 had b.v. de doelstelling: „certificeeren der jaarrekening“ een *anderen* inhoud dan dezelfde opgave in 1937. Maar op beide tijdstippen was die inhoud aan den accountantsstand normatief voldoende bekend om de taak volgens de toen gangbare middelen en eischen der vaktechniek te volvoeren. Natuurlijk kan men daarnaast filosofeeren over het publiek vertrouwen en de verantwoordelijkheid van accountants en de (eveneens) zich wijzigende normen in deze; doch men zij zich welbewust, dat men het dan over beroepsethiek heeft en niet over de controleleer, welke de middelen aanwijst om economisch een welbekende en vaststaande doelstelling te bereiken. Het is voor de accountancy m.i. ongewenscht, om bijkomstigheden, hoe belangrijk ook, tot hoofdzaken te verheffen. Hoofdzaak is de in de maatschappij ontstane behoefte aan het werk en den bijstand van een specialist i.c. van den accountant. Is deze niet in privaten dienst, doch een public accountant, zoo ligt de verantwoordelijkheid anders en men kan een zeer belangrijke bijkomstigheid bezien: de verantwoordelijkheid van het *publiek* en in dit stadium zuiver het *economisch* motief door te zetten en uitgeschakeld worden. De beurt is dan aan de vakberoep in het licht van het publiek vertrouwen in capaciteiten en onathankelijkheid van oordeel van de accountant. Maar de leer der accountancy moet aan beiden, en aan den privaten accountant en aan den public-accountant de middelen verschaffen om *één en dezelfde doelstelling* (in ons voorbeeld: het oordeel omtrent de juistheid der jaarrekening) effectief te bereiken. Als dat gelukt, heeft men een breeden grondslag gevonden, welke niet wortelt in het „gewekt vertrouwen“ in het algemeen en nog minder in het publiek vertrouwen (daar heeft de private accountant zich niet erg in te verdiepen), doch in een uit het economisch verkeer voortgekomen be-

hoeft aan specialisten, in casu op het gebied der accountancy en der bedrijfseconomie. Het ware te wenschen, dat de theorie der accountancy gezuiverd werd van de beroepsethiek, welke daarin gesloopen is en dat men deze terugleidt naar haar, zij het eervolle, eigen plaats. Vele navolgers der leer van het „gewekt vertrouwen”, slaan nog te zeer uit den koers en toonen zich in de interpretatie plus royaliste que le roi! Zoo zegt toch een om zijn ideeën overigens zeer verdienstelijk publicist als Dr *Abr. Mey* in zijn Inleiding voor den Accountantsdag 1936: „Voor de theoretische bepaling der werksaamheden<sup>3)</sup>, die in elk soort van opdracht en in elk oijzonder geval noodig zijn, geeft naar mijn meening de z.g. vertrouwenstheorie van *Limperc* een basis ..... Dat het rapport of de verklaring van den accountant in dat verkeer een vertrouwen opwekt omtrent de juistheid en de objectiviteit van het door hem gecertificeerde stuk, is voor mij het axioma van de leer der accountantscontrôle” ..... Nogmaals: neen! Met de contrôleleer heeft dat niets uitstaande, het is zuivere beroepsethiek!

Thans rest mij naast het algemeen bezwaar, dat ik opperde, nog even te preciseeren, wáárom ik — ondanks het feit, dat zijn in den aanhef dezes genoemde artikelenreeks ons dichtter bij elkaar gebracht heeft — het met Prof. *Limperc*, den ontwerper der Vertrouwenstheorie, nog niet eens kan zijn. Ik moet mij daarbij in het bestek van dit schriftuur wel blijven beperken tot de kern en volstaan met enkele verwijzingen naar de zwakke plekken van de gewraakte leer.

Prof. *Limperc* constateerde terecht (M.A.B. 1932, blz. 153), dat het vertrouwen min of meer bij elke functie in het verkeer een rol speelt. Echter de beteekenis wordt z.i. bij de functie van den vertrouwensman, die de public-accountant is, een heel bijzondere, een zoodanige n.l., dat het 't wezen van de functie zelve<sup>3)</sup> is. Zóó beschouwd, kan het niet anders zijn, of het gewekt vertrouwen wordt in beginsel bepalend voor den inhoud van de taak en voor de factoren, welke die taal, d.i. de arbeidstaak bepalen. Wij moeten n.m.m. in het begin direct al kiezen of deelen. Of de functie is primair economisch, of zij is van huis uit ethisch.

Indien we er van uit gaan, dat de functie inderdaad economisch is en aan dit beginsel blijven vasthouden, sluit zulks niet uit, dat aan de beroepsethiek de noodige ruimte kan worden gelaten, doch het wezen van de functie van den accountant (zoowel van den privaats- als van den public-accountant) is dan de economische behoefte van het verkeer aan specialisten op het gebied der controle (en organisatie der administratie). De functie van den public-accountant heeft ongetwijfeld een zwaar ethischen inslag; een belangrijke bijkomstigheid is, dat hij qualitate qua tot een vertrouwensman wordt, doch het primaire is en blijft, dat het publiek hem kiest om zijn deskundigheid en niet in de eerste plaats om het vertrouwen. Voorts wortelt dit vertrouwen niet zoozeer in de persoon (dit is pas een tweede fase in de keuze), doch in het feit, dat de public-accountant hiërarchisch los staat van het te controleren ondernemingsbeheer, waardoor een zekere waarborg voor de onafhankelijkheid van het oordeel verzekerd is. Houdt men dit laatste goed in het oog, dan is het ook niet noodig om, gelijk Prof. L., tot de gewaagde stelling te komen, dat de functie van den vertrouwensman ontstaat, doordat het maatschappelijk verkeer geen of onvoldoende vertrouwen stelt in de mededeelingen en het oordeel van andere functionarissen (M.A.B. 1932, blz. 153).

Op een andere plaats echter (onder M.A.B. 1933, blz. 174) komt Prof. L. tot de door ons als juist aanvaarde stelling, dat de behoefte van het verkeer aan zekerheid omtrent de

juistheid der publicatie het uitgangspunt vormt voor de bepaling van functie en taak van den accountant en dat zoo die taak met stelligheid bepaald is.

Het wonderlijke is dus, dat men het met diverse uitspraken van Prof. *Limperc* volkomen eens kan, terwijl men het met evenveel andere uitspraken gloeiend oneens is; althans zoo vergaat het mij, en als ik mij terdege afvraag, waar dit aan ligt, dan kan ik niet anders dan tot de conclusie komen, dat in zijn theorie de twee bovenbedoelde hoofdlijnen elkaar steeds weer kruisen en elkaar telkens weer den voorrang betwisten. Ik zal zulks tot slot met nog een ander voorbeeld duidelijk maken.

Sprekende over de opdracht, zegt Prof. L. (M.A.B. 1933, blz. 176), dat de opdrachtgever slechts heeft aan te wijzen het doel van de opdracht en niet de taak, den arbeid; hoe dat doel bereikt wordt, kan niet de ondeskundige opdrachtgever bepalen en kan slechts worden uitgemaakt door den accountant zelf, die te beslissen heeft overeenkomstig de technische eischen van het vak. Deze uitspraak onderstrepen wij geheel; wij zouden er ter versterking slechts aan willen toevoegen, dat op het moment, dat de opdracht doelbewust aanvaard is, niet alleen de opdrachtgever over de te presteeren arbeid om het vaststaande doel te bereiken, niets te zeggen heeft, doch niets en niemand, behalve de feitelijke omstandigheden in de onderneming; óók het gewekt vertrouwen kan men hierbij gerust buiten geding laten; dat is slechts de schaduw, die den public-accountant op zijn weg vergezelt.

Verder schrijvende over de „opdracht”, beweert Prof. *Limperc* (M.A.B., 1933, blz. 176), dat als deze eenmaal aanvaard is, zelfs de accountant niet meer vrij is in de keuze van de middelen, welke hij gebruikt ter vervulling van de functie; zijn taak is objectief bepaald door de rationeele eischen, welke voortvloeien uit..... het vertrouwen, dat het verkeer aan die functie verbindt. Hier wordt dus beurtelings weer het vertrouwen op den voorgrond geschoven en tot uitgangspunt gekozen, n.m.m. onnoodig en ten onrechte. Zoo is er veel, dat ons aan dezen theoreticus bindt, maar daarnaast zijn er nog ideeën, die mij en anderen voorshands nog van Prof. *Limperc* c.s., gescheiden houden.

Moge dit artikel er toe bijdragen, den weg tot algeheele overeenstemming en klaarheid te effenen.

Dr L. H. BELLE

#### Naschrift

Het zal ongetwijfeld zijn in overeenstemming met de wens en de verwachting van den heer *Belle*, als ik aan zijn opstel een naschrift toevoeg; dat opstel immers is vrijwel geheel gewijd aan een bestrijding van de door mij ontwikkelde leer van het gewekte vertrouwen. Voordat ik op zijn betoog inga mogen enkele woorden voorafgaan naar aanleiding van de inleidende alinea van 's heren *Belle's* artikel.

Die inleidende alinea en ook de gehele opzet van het artikel zullen ongetwijfeld op den lezer, die zich de gedachtenwisseling van de heren *Reder* en *Belle* van 1931/1932 herinnert, een ietwat verbluffende indruk maken. Wie van deze discussie destijds niet heeft kennis genomen of wie ze vergeten mocht zijn nodig ik uit, de nummers van het M.A.B. (1931 blz. 161 e.v., 1932 blz. 80 e.v.) er op na te lezen. Hij zal dan met mij verbaasd staan over aanhef en opzet van het opstel van den heer *Belle*. *Reder* heeft destijds op duidelijke wijze aangetoond, hoe misplaatst de kritiek van den heer *Belle* op de „ethisch-orthodoxe” Amsterdamse School was en dat wat de heer *Belle* in zijn dissertatie heeft aangeboden als het product van een Rotterdamse School voor den Nederlanden

<sup>3)</sup> Spatiëring van mij, B.



accountant oude en reeds lang verworpen denkbeelden waren. *Reder* liet, om 't huiselijk uit te drukken, van dit deel van de „proeve” van den heer *Belle* geen stuk heel. En nu komt deze, alsof er niets gebeurd is, met een herinnering aan zijn proeve en aan enige opstellen, die nadien over het onderhavige onderwerp in het M.A.B. verschenen zijn; de artikelen van *Reder* worden daarbij zelfs niet genoemd.

Ook overigens doet de heer *Belle* alsof *Reder's* kritiek niet was geschreven. Ik vind dit geen fraaie methode. De lezer wordt aldus onvoldoende ingelicht omtrent de stand van de gedachtenwisseling en bovendien komen we aldus geen stap verder. De heer *Belle* neemt, na vijf jaren te hebben gezwegen, niet de draad weer op waar hij deze heeft laten liggen, maar begint van voren af aan.

Nu is 't waar, dat de heer *Belle* in zijn hiervoren afgedrukt artikel een bepaald onderdeel van de vroegere discussie behandelt, maar ook daarover heeft *Reder* het nodige gezegd; het is niet bevorderlijk voor de oplossing van een vraagstuk, wanneer men aldus hetgeen vroeger ter zake werd gezegd negeert.

De heer *Belle* is zo vriendelijk om met een zekere waar-dering mijn artikelenreeks in de jaargangen 1932 (blz. 17 e.v. en blz. 151 e.v.) en 1933 (blz. 173 e.v. en blz. 193 e.v.) van het M.A.B. te vermelden. Zijn welwillende oordeelvelling heeft echter voor mij een wrange bijmaak, omdat hij 't doet voorkomen alsof ik na zijn proeve in mijn theorie „het eco-„nomische principe veel meer tot zijn recht (heb laten ko-„men)” dan vroeger. Dat is een juiste voorstelling van zaken en ik vind 't opmerkelijk, dat dit de tweede maal is, dat de heer *Belle* zich aan zoiets schuldig maakt, want *Reder* vond reeds in zijn discussie met hem aanleiding om in een soortgelijk geval te spreken van een „ad-dertje onder het gras” (1932 blz. 85). De bedoelde artikelen-reeks heeft niets gewijzigd in wat ik vroeger heb geschreven en gezegd; ik heb slechts het vroeger geschrevene omstandig uitgewerkt.

Hoe dit zij, *Reder* had reeds in zijn kritiek op het proef-schrift doen uitkomen, dat het economisch beginsel uit den aard der zaak ook in de arbeid van den accountant moet worden toegepast. Ik citeer: (M.A.B. 1931 blz. 164) „Eigen-„lijk vind ik den heer *Belle* ook hier weer naief. Mij dunkt, „het is niet noodig er een Rotterdamsche School op na te „houden, om de gewoonte ingang te doen vinden, dat accoun-„tants bij hun arbeid het nut daarvan doen opwegen tegen „de offers”; en verder: „Het economisch beginsel weegt zwaar „in de contrôleleer; eigenlijk geeft het daaraan in hoofdzaak „aantrekkelijkheid..... En er moet derhalve bij den heer „*Belle* een misverstand bestaan, waar hij aanneemt, dat de „hier bedoelde overwegingen den aanhangers dier school, „althans in theorie, vreemd zouden zijn.”

Ik moet tenslotte protest aantekenen tegen de aanval op den heer *Robles*. Voor die aanval — de heer *Belle* schreef zijn hierboven geplaatste opstel in Juli 1938, dus vijf jaren na het verschijnen van de beschouwing van den heer *Robles*<sup>1)</sup> — was de tijd ruimschoots voorbij. Als deze inderdaad zich aan een overtreding der wetten van het fatsoen had schuldig gemaakt, zou ik verjaring willen pleiten. Maar dat is niet nodig, want er is in de „toespeling” van den heer *Robles* niets, dat grond geeft voor de misprijzende uitlating van den heer *Belle*.

Nu mij deze opmerkingen van 't hart zijn, zal ik trachten den heer *Belle* te helpen bij 't „ontwarren van de knoop”;

<sup>1)</sup> Het artikel van den heer *Belle* is geruime tijd in portefeuille blijven liggen, wachtende op dit Naschrift; de redactie heeft den inzender daarvoor reeds haar verontschuldiging aangeboden.

dat die knoop zo ingewikkeld is geworden heeft hij echter, naar ik hoop aan te tonen, aan zichzelf te wijten.

\*\*  
\*

De heer *Belle* stelt zich ten doel, de rol, welke de ethiek in de theorie en in de uitoefening van het vak speelt, nader te beschouwen en hij vindt daartoe aanleiding in de omstan-digheid, dat deze rol „bij velen nog steeds niet duidelijk schijnt te zijn.” En bij die velen word ik dan ingedeeld.

Het wonderlijke is, dat dit schrikbeeld van verwarring bij de Amsterdamse School alleen maar bestaat in de verbeelding van den heer *Belle*. Deze dicht zijn bestrijders inzichten en opvattingen toe, die zij niet hebben, en gaat hun dan te lijf. De heer *Belle* strijdt tegen windmolens, als hij mij en mijn medestanders verwijt, dat wij ethiek en economie dooreen mengen.

Ik heb mij afgevraagd, wat toch wel den heer *Belle* in de geest belet om tot het inzicht te komen, dat de leer van het gewekte vertrouwen geen enkel ethisch element inhoudt en dat de „ethisch-dogmatische School” nimmer heeft bestaan. Ik meen de oplossing te hebben gevonden.

Uit den aard der zaak is voor de hardnekkigheid, waar-medede de heer *Belle* aan zijn vroeger geuite mening vasthoudt, in de eerste plaats verklaring te zoeken in het feit, dat hij nu eenmaal zijn „proeve om de grondslagen der accountancy uiteen te zetten” voor een deel heeft gebouwd op deze contro-verse, die, zoals hij zelf heeft verklaard, steeds het onderwerp van bespreking is geweest in de Rotterdamsche School. Maar men moet van een ernstig zoeker, als de heer *Belle* blijkens bovenstaand opstel is, aannemen, dat hij bereid is om te worden overtuigd. En daarom is dit feit niet voldoende om te verklar-en, hoe het mogelijk is, dat hij nog steeds kan menen, dat de vertrouwenstheorie op ethische grondslagen berust. Ik heb in geen van mijn uitingen omtrent deze theorie, schriftelijke of mondelinge, ooit een ethisch argument gebruikt. Mijn rede op het accountants-congres 1926 is er volkomen van gespeend. In mijn door den inzender aangehaalde artikelen in jaargang 1932/1933 van dit Maandblad is geen zweempje ethiek te vin-den; *Pinkhof*, niet behorend tot mijn leerlingen, schreef in zijn lezenswaardig opstel over „Het subjectieve element bij de bepaling der verantwoordelijkheid van den accountant” (M.A. B. 1933 blz. 219): „Het is wel zeer merkwaardig, dat Dr. „*Belle* de Amsterdamsche School als bij uitstek ethisch-dog-„matisch kenschetst. Want, lezen wij de reeds hierboven ge-„noemde artikelen van Prof. *Limperg*, dan is daarin eerst „juist sprake van een zuivere objectief-economische analyse”.

Er moet dus een rem zijn, die den heer *Belle* belet om het juiste karakter van de leer van het gewekte vertrouwen te onderkennen.

Ik meen die rem te hebben gevonden in een onjuiste inter-pretatie van het woord „vertrouwen”. Als ik die interpreta-tie onjuist noem, bedoel ik daarmee, dat de heer *Belle* aan het woord een andere betekenis toeschrijft dan de op-steller van de leer heeft bedoeld. Klaarblijkelijk ziet mijn op-ponent in dit woord de benaming van een ethisch begrip. In die zin heb ik het woord echter niet gebruikt. Men kan onge-twijfeld met het woord „vertrouwen” een ethisch begrip aan-wijzen. In het dagelijks leven wordt het woord vaak in die betekenis gebruikt; als men van iemand zegt, dat hij te ver-trouwen is, dan schrijft men hem een goede karaktereigen-schap toe. Maar dat is niet de enige betekenis, waarin het woord wordt gebruikt. Als men „vertrouwt”, dat iemand op tijd zal komen of dat alles zich ten goede zal keren, dan spreekt men een verwachting uit; het woord vertrouwen, al-dus gebruikt, drukt uit een stellige en min of meer gegronde verwachting. In die zin nu heb ik het woord gebezigd, toen

ik in mijn reteraat van 1926 schreef van het door de accountants-verklaring gewekte vertrouwen t.a.v. de juistheid der jaarekening en van de door den accountant verrichte arbeid. In dezelfde zin kent men in de theorie van het wisselrecht de leer van het gewekte handelsvertrouwen, dat is de leer, welke de rechtsgrond van de betrekkingen tussen de leden van het wisselpersoneel zoekt in de verwachting t.a.v. de betaling in het handelsverkeer, opgewekt door de handtekening op de wissel. En zo spreekt men ook in het verbintenissen-recht van een vertrouwens-theorie, dat is de theorie volgens welke „slechts die verklaring, waarvan de „ontvanger redelijkerwijze mocht vertrouwen, dat zij met den werkelijken wil van „dengene, die haar heeft geuit, overeenstemde, ..... als „grondslag der overeenkomst (kon) worden aanvaard.” (*Hofman*, Het Nederlandsch Verbintenissenrecht). De jurist zou ongetwijfeld verbaasd zijn, indien hij zou te horen krijgen, dat deze vertrouwens-theorie geen juridische maar een ethische theorie zou zijn.

Waarschijnlijk bestaat bij den heer *Belle* ook eenzelfde misverstand omtrent het door mij ingevoerde begrip van den accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Ik vermoed, dat de heer *Belle* in dit woord de aanwijzing ziet van iemand, die het vertrouwen geniet van het publiek; de accountant zou in die zin iemand zijn, waarin het publiek bij uitstek vertrouwen stelt. Ik vind nog een bijzondere aanwijzing voor het bestaan van deze misvatting in de omstandigheid, dat de heer *Belle* spreekt van „den public-accountant, die optreedt als vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer”. Zo heb ik den accountant niet genoemd; ik spreek van den vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. De heer *Belle* moet deze fout onbewust gemaakt hebben doordat hij vermeende, dat ik den accountant beschouwde als iemand, die in het maatschappelijk verkeer meer vertrouwen genoot en verdiende dan andere personen. Dat is geenszins het geval. Hij is de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer in de zin van mandataris, een mandataris, voor wien de naam vertrouwensman gekozen is bij wijze van kwalificatie van de aard van het mandaat (vgl. vertrouwensman van een ondernemers-combinatie).

Ik hoop, dat ik met deze uiteenzetting de rem heb weggenomen, die ik bij den heer *Belle* aanwezig acht. Was die rem er inderdaad, dan zal de heer *Belle* het nu volgende gemakkelijker kunnen aanvaarden. Heb ik mij vergist in de aanwijzing van de oorzaak van het volharden van mijn tegenstander in het mij toeschrijven van bedoelingen en inzichten, die ik niet heb, dan moet ik alle verdere pogingen laten varen om hem tot andere gedachten te brengen. Ik kan dan slechts verklaren, dat ik sinds jaar en dag in mijn colleges in de bedrijfseconomie pleit voor een economie zonder ethiek — waarbij ik nochtans nimmer nalaat te wijzen op de betekenis voor de verrichtingen van de mens van het ethische naast het economische motief —, dat ik in mijn colleges voor de accountants-opleiding steeds de contrôle-leer op economische grondslag heb opgebouwd en dat mij elke ethische overweging bij de opstelling van de leer van het gewekte vertrouwen vreemd is geweest.

Verkeer ik nog in het onzekere omtrent het bestaan van een misverstand t.a.v. de betekenis der woorden „vertrouwen” en „vertrouwensman”, met stelligheid kan ik zeggen, dat er een verwarring bestaat in de betekenis, welke de heer *Belle* toekent aan het woord „verantwoordelijkheid”. Het blijkt, dat de heer *Belle* ook achter dit woord een ethisch begrip zoekt. Dit blijkt duidelijk waar hij schrijft: „En toch ligt de verantwoordelijkheid (ethisch motief) anders dan enz.”; uit de door den schrijver tussen haakjes geplaatste woorden blijkt, dat hij de verantwoordelijkheid als een ethisch begrip en

alleen als een ethisch begrip beschouwt. Deze opvatting is bepaald onjuist. Hier is geen sprake van misverstand tussen hem en mij, want 't gaat hier om 's heren *Belle*'s eigen interpretatie van het woord, en die interpretatie is in het verband van het vraagstuk, dat ons bezig houdt, onbruikbaar.

Ongetwijfeld kan men het woord verantwoordelijkheid hanteren ter aanwijzing van een ethisch begrip; maar er zijn ook andere verantwoordelijkheden dan ethische of morele. En het gaat dus niet aan, zoals de heer *Belle* doet, de verantwoordelijkheid alleen af te leiden uit het ethische motief. Ieder mens draagt een zekere morele verantwoordelijkheid bij de aanvaarding van een taak en de verichting van zijn arbeid; plichtsgevoel en verantwoordelijkheidsgevoel worden aldus ethische elementen van de wijze waarop de mens zijn functie vervult. Maar dat zijn elementen, welke niet specifiek voor den accountant gelden. Specifiek voor den accountant is diens vaktechnische verantwoordelijkheid en die behoort tot de economische categorie. Deze economische verantwoordelijkheid is er ene, die hij niet met andere gemeen heeft; en net is die verantwoordelijkheid, welke voor het vak en voor het economische vraagstuk beslissend is. Want in die economische verantwoordelijkheid schuilt de kritische oorzaak, welke het antwoord moet geven op de vraag waarom de accountant zus of zo handelt en die de grondslag moet vormen voor de normen t.a.v. de wijze, waarop hij zijn taak moet verrichten. Daarnaast kan hij dan bovendien als mens normen ontleenen aan het ethische motief, zoals hij ook als burger verstandig zal doen om zekere normen te volgen, welke zijn juridische verantwoordelijkheid meebrengt.

Wanneer dus de heer *Belle* in zijn betoog decreteert: „het „gewekte vertrouwen en ook het algemeen ethisch begrip verantwoordelijkheid zijn gevoelsgrootheden”, dan is hij niet bezig de knoop, die hij zelf heeft gelegd, door „abstractie en deductie” te ontwarren, maar hij hakt de knoop door met een aprioristische begripsbepaling. Het is niet te verwonderen, dat hij er aldus niet in slaagt om de twee einden weder aan elkaar te verbinden.

\*\*  
\*

Volg ik nu het betoog van den heer *Belle* op de voet, dan kan ik de inleidende beschouwingen over de onderscheiden „motieven”, waaraan de accountant onderworpen is, en hetgeen daarop onmiddellijk volgt, met stilzwijgen voorbijgaan. Weliswaar heb ik bedenkingen tegen de formulering, maar tegen de stelling, dat de accountant in de vervulling van zijn functie geleid wordt door motieven van onderscheiden aard heb ik op zich zelf geen bezwaar.

Ook tegen de stelling volgens welke de doelstelling van het onderzoek voor den accountant het exacte gegeven is, waarop de arbeid van den accountant is gericht, in welke functie deze ook zijn taak verricht, heb ik geen bedenking; ik meen hier zelfs iets terug te vinden van wat ik zelf geschreven heb.

Maar in de daarop volgende illustratie en de daaruit getrokken conclusie is er reeds dadelijk begripsverwarring. Het is geenszins waar, dat beide hier ten tonele gevoerde personen, de public-accountant en de accountant-eigenaar, vaktechnisch op gelijke wijze te werk zullen gaan. In tegendeel. De accountant-eigenaar zal menig onderdeel van de contrôle kunnen achterwege laten; met name zal hij niet behoeven te verifiëren wat hij zelf heeft gedaan. En dit verschil in de arbeid en in de taak van beide personen spruit ook logisch voort uit het verschil in hun functie en dus uit het verschil in doelstelling bij het onderzoek. Het is opmerkelijk te zien, hoe de heer *Belle* de even tevoren gestelde juiste praemisse bij de uitwerking en de toepassing reeds dadelijk laat glip-



pen. De slotzin van de hier besproken alinea staat in generlei verband met het voorafgaande. Er is hier inderdaad een andere verantwoordelijkheid, maar in deze zin, dat ze vaktechnisch en economisch voor beide gevallen verschilt, omdat de doelstellingen in waarheid verschillend zijn, ook al lopen ze voor een deel parallel. De heer *Belle* was goed op weg om de knoop te ontwarren, maar omdat hij met zijn abstracties en deducties een tegenstelling wil scheppen tot het „ethische” begrip verantwoordelijkheid, legt hij er een knoop bij.

Vervolgens beziet de heer *Belle* het geval van den „privaten” accountant. Ik mis hier een duidelijke aanwijzing van de functie, maar uit het vervolg blijkt, dat de schrijver op het oog heeft den accountant in loondienst van het bedrijf, waar hij controleert; hij spreekt dus niet over den openbaren accountant „in de private taak”. Terloops wijs ik erop, hoe opmerkelijk het is, dat mijn tegenstander op dit punt zo onnauwkeurig is, want op de juiste en scherpe onderscheiding komt 't hier aan; de functie, de doelstelling immers is beslissend voor de te verrichten taak.

Hoe dit zij, deze accountant in loondienst is als beambte gehouden om zijn taak te verrichten in overeenstemming met wat zijn chef, de leider van het bedrijf, van hem verwacht. Niet minder maar ook niet meer heeft hij te doen. Zijn doelstelling en de doelstelling van het onderzoek is geen andere dan die welke zijn werkgever wenst te stellen. Het is dus niet waar, dat zijn „concrete taak” (is er ook nog een abstracte taak?) dezelfde is als in het vooraf behandelde voorbeeld. Ik weet niet welke die taak zal zijn, zolang de heer *Belle* mij niet tevens mededeelt, wat de leider van het bedrijf van dezen accountant verlangt en verwacht, m.a.w. ik ken de omvang van die taak niet, zolang ik niet weet aan welk „vertrouwen” de accountant in dit geval heeft te beantwoorden. De heer *Belle* meent wellicht, dat hij dit vertrouwen, d.i. de verwachting van den leider voldoende heeft omschreven, als hij schrijft, dat de accountant heeft uit te vorsen, of de jaarrekening de economische toestand der onderneming en de behaalde bedrijfsresultaten voldoende nauwkeurig weergeeft. Maar dan heeft de heer *Belle* 't mis; en 't is alweer opmerkelijk, dat de heer *Belle* niet inziet, dat hij hier juist de kern van het probleem ontloopt. Wij moeten nauwkeurig weten, wat van dezen accountant verwacht wordt, welke de doelstelling van zijn onderzoek is. Daarvan hangt met name het antwoord af op de vraag, of de accountant in een andere functie — b.v. als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer — een andere weg zal volgen, dus een andere taak zal hebben. Het is derhalve onjuist, als de heer *Belle* schrijft, dat er principieel geen verschil zal zijn in de te verrichten arbeid. De taak van den accountant-beambte is afhankelijk van de doelstelling, hem opgelegd door den leider van het bedrijf.

Het is ontmoedigend, dat ik dit alles hier weer moet neerschrijven. Want de heer *Belle* kan dit alles lezen in de serie artikelen, die hij in de aanvang van zijn opstel met lof heeft vermeld. De heer *Belle* zegt: „Ook hier is (het) weer niet „het publiek vertrouwen dat de grootte van de taak en den „omvang van den arbeid bepaalt”. Inderdaad, het „publieke” vertrouwen komt hier in 't geheel niet in het geding. Het is het „vertrouwen” — let wel: niet het ethische vertrouwen maar de verwachting — van den leider, die de taak bepaalt. Ik heb dat uitvoerig en nauwkeurig in de bedoelde artikelen-reeks uiteengezet. De heer *Belle* begint weer van voren af aan, alsof dit alles niet reeds vroeger is behandeld.

Dat komt blijkbaar alweer, omdat hij maar niet uit de strik kan geraken, die hij zich zelf om de hals heeft gedaan. Want ziet, hoe hij voortgaat.

Het publieke vertrouwen zou die taak ook niet *kunnen* bepalen. „Immers, het gewekte vertrouwen en ook het algemeen ethische begrip verantwoordelijkheid zijn gevoelsgrootheden en deze zijn nu eenmaal niet, althans niet exact, „meetbaar”. Daar zijn we weer bij het uitgangspunt van des heren *Belle's* abstracties en deducties aangeland. Klaarblijkelijk heeft deze uitspraak niets met het voorafgaande betoog uit te staan; immers, is ze juist, dan geldt ze voor elke accountantsarbeid en het argument doet derhalve niets toe of af aan de oplossing van het bijzondere vraagstuk van de taak van den accountant-beambte. Maar de heer *Belle* wilde zijn op het wanbegrip van het „ethische” vertrouwen gebouwde praemisse staven; en daartoe zocht hij steun bij een geval, waarin het gewekte publieke vertrouwen — hij verkeert blijkbaar niettegenstaande de door hem zo geprezen artikelenreeks in de mening, dat in de leer van het gewekte vertrouwen alleen maar gedacht wordt aan het *publieke* vertrouwen — niet bepalend kon zijn voor de taak van den accountant, omdat het daarbij in 't geheel geen rol speelt.

Tegenover de onbruikbaar verklaarde maatstaf van het „vertrouwen” stelt dan de heer *Belle* voor de „economie van de controle” de invloed der „omstandigheden”. Ik ben 't uit den aard der zaak met hem eens, dat de toestand der administratie en de interne controle van invloed zijn op de arbeid van den controlerenden accountant; doch dat geldt niet alleen voor den accountant-beambte maar ook voor den accountant-vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Waar het op aankomt — maar daarover zwijgt nu weer de heer *Belle* — dat is, dat die invloed verschillend zal zijn; dit volgt uit het verschil in functie van de beide controleurs.

Dat het ethische motief een rol kan spelen bij de aanvaarding van de opdracht, ontken ik niet; een accountant kan b.v. een opdracht aanvaarden, die geen of onvoldoende beloond wordt, omdat hij een werk van barmhartigheid wil vervullen of wil steunen. Maar mijn bestrijder wil het ethische motief hier een andere rol laten spelen, een rol in verband met des accountants verantwoordelijkheid. Daarvan begrijp ik niets; ik begrijp alleen, dat hier waarschijnlijk weer de begripsverwarring werkt. Verantwoordelijkheid aanvaarden is volgens des heren *Belle's* opvatting ethische normen aanleggen. Ik meen na wat ik hiervoren daarover heb gezegd, hier nu verder het zwijgen toe te kunnen doen.

De heer *Belle* schijnt in wat er dan volgt met mij in hetzelfde schuitje te zitten; na aanvaarding van de opdracht laat mijn opponent alle „gevoelsgrootheden” varen; hij wil nu verder „zuiver het economisch motief doorzetten”. De overeenstemming is echter, vrees ik, minder groot dan ze schijnt. Want de heer *Belle* heeft hier blijkbaar alleen die zijde van de economische overwegingen op het oog, die betrekking hebben op de besparing van controle-kosten. Stellig zal deze economische zijde voortdurend de aandacht van den accountant vragen. Maar mijn bestrijder ziet niet in, dat het economisch motief ook langs andere weg de taak van den accountant beïnvloedt, t.w. via de economische functie, welke hij heeft te vervullen. Uit die economische functie, hetzij de functie van vertrouwensman van het publieke verkeer, dan wel die van vertrouwensman van het gesloten verkeer of ook die van controle-orgaan ten behoeve van den leider van het bedrijf, uit elk van die verschillende economische functies gaat een invloed uit op de taak van den accountant, want elk harer bepaalt die taak in overeenstemming met de economisch-rationele eisen, welke uit haar doelstelling voortvloeien.

Wat er dan volgt omtrent de „onbewogenheid” waarmee de accountant zijn taak moet verrichten, heeft mij in het bijzonder grond gegeven voor de veronderstelling, dat de diepste oorzaak van de verwarring bij den heer *Belle* te zoeken is

in zijn onjuiste interpretatie van het woord „vertrouwen”. De verwarring blijkt zonneklaar als we lezen van het „vertrouwen”, dat in de gecontroleerde personen gesteld wordt. T.a.v. den accountant zou men nog kunnen denken aan een vertrouwen in verband met zijn functie, maar als de heer *Belle* spreekt van het vertrouwen in den gecontroleerde denkt hij zonder twijfel aan een vertrouwen in het karakter van den gecontroleerde, diens eerlijkheid, diens betrouwbaarheid. Zo brengt dus mijn tegenstander zelf een ethisch element in de functie van den accountant; zeker, hij nandhaaft daarnaast het economische element, maar met dat al tast hij met dit ethische element de economische functie van den accountant op hoogst bedenkelijke wijze aan. Daarentegen sluit de Amsterdamse school bij de bepaling van de taak van den accountant de overweging van vertrouwen en wantrouwen in de gecontroleerde personen uit en houdt aldus de economische functie en de voor de vervulling daarvan vereiste taak van alle „ethische” invloeden van deze aard vrij.

Heb ik teveel gezegd, toen ik zei, dat de heer *Belle* tegen windmolens vecht? Hij werpt mij en de overige aanhangers van de leer van het gewekte vertrouwen tegen, dat het ethische motief niets met de eigenlijke leer der accountancy te maken heeft! Ik sprak van een rem, die mijn bestrijder bellet om tot het juiste inzicht te komen; nij zit hier volkomen verstrikt in zijn eigen filosofische abstracties en deducties. Ik wil hem dit niet euvel duiden; maar ik moet toch zeggen, dat iemand, die zo hoog van de toren heeft geblazen met een beroep op de filosofie en die zich gerechtigd acht om anderen een lesje te geven in de grondbeginselen der economie, ja in het wetenschappelijk denken, toch wel meer bewijs mocht geven van bekwaamheid in de taalbezinning, die naar de uitspraak van *Mannoury* de filosofie is. En wat ik ook niet ongezegd kan laten: ik vind, dat 't niet door de beugel kan, als mijn opponent in het daarop volgende betoog komt aandragen met argumenten, die hij ontleent aan mijn artikelen-reeks in het M.A.B. over dit onderwerp. De lezer vergelijk wat hij schrijft over de verandering van de behoefte van het verkeer, over de inhoud der doelstelling enz. met wat ik in die artikelen geschreven heb; hij zal zich dan met mij erover verwonderen, dat de heer B. dit betoog neerschrijft zonder te reppen van de bron, waaraan hij deze gedachten heeft ontleend.

Als de heer B. dan weer plotseling spreekt van het „filosoferen” over het publieke vertrouwen en de verantwoordelijkheid van accountants en daarbij zegt, dat men zich bewust moet zijn, dat men aldus over beroepsethiek filosofeert, dan hebben we weder te doen met een niet gefundeerde uitspraak, die alleen te verklaren is uit de begripsverwarring t.a.v. de zin der woorden vertrouwen en verantwoordelijkheid. Op die ongefundeerde uitspraak wordt dan voortgeborduurd. Het is niet mogelijk en ook niet nodig, dat ik daarop verder inga; de lezer zal in het voorgaande de leidraad vinden om hem de uitweg te doen vinden uit het labyrinth, dat de heer *Belle* heeft geconstrueerd.

\*\*

En nu de „zwakke plekken”, die de heer *Belle* in de leer van het gewekte vertrouwen heeft gevonden, niettegenstaande de meergenoemde artikelenreeks „ons dichter bij elkaar gebracht heeft”; waarmee mijn tegenstander natuurlijk bedoelt, dat ik dichter bij hem ben gaan staan.

De heer *Belle* wijst op mijn uitspraak in het M.A.B., volgens welke het vertrouwen min of meer bij elke functie in het verkeer een rol speelt, maar in de functie van den vertrouwensman tot 't wezen van de functie zelve wordt.

Welke „zwakke plek” mijn tegenstander hier in de Leer heeft willen aanwijzen, is mij niet duidelijk geworden. Ik zie

in zijn betoog te dezer plaatse niets anders dan een variatie op het oude thema: de vertrouwenstheorie is een ethische theorie. De heer *Belle* erkent, dat het vertrouwen een essentieel element is van de functie van den accountant-vertrouwensman, maar hij kwalificeert dit element als ethisch; hij spreekt van een „zwaar ethischen inslag”. Ik ontken, dat de functie van den accountant een „zwaardere” ethische inslag heeft dan welk ander beroep ook, de ethische beroepen, als dat van den geestelijke, uitgezonderd, omdat daar de ethiek het object van het beroep is en dus een bijzondere plaats inneemt naast de ethische „inslag” in de beroepsuitoefening. Ieder moet in zijn beroep zijn plicht doen; dat is de „ethische” inslag van elk beroep. Nu begrijp ik wel, waarom mijn tegenstander die ethische inslag voor het accountantsberoep zo bijzonder „zwaar” noemt. Hij heeft blijkbaar het oog op de omstandigheid, dat in het accountantsberoep op minder eenvoudige wijze dan in vele andere beroepen is vast te stellen, wat de plicht inhoudt, zodat het subjectieve inzicht van den accountant bij de vervulling van zijn taak een grotere rol speelt dan in vele andere beroepen; en waarschijnlijk denkt hij ook aan de grote belangen, die bij de vervulling van de functie van den accountant gemoeid zijn. Maar door deze omstandigheden wordt de betekenis van het ethische element voor het beroep principieel niet gewijzigd. Hoe dit zij, ik heb er niets tegen, als mijn tegenstander den accountants wil voorhouden, dat zij bij de uitoefening van het beroep ook een plaatsje moeten inruimen aan de ethische beginseten; met *Reder* — in zijn artikel ter bestrijding van de opvattingen, verkondigd in het proefschrift van den heer *Belle* — wilde ik wel, dat sommige accountants 'n tikje meer ethiek toepasten bij de uitoefening van hun beroep. Maar dit alles heeft met de leer van het gewekte vertrouwen niets uit te staan. Ethiek is de leer van het onderscheid tussen goed en kwaad. De leer van het gewekte vertrouwen leert den accountant niet wat goed of kwaad is, maar alleen wat hij als vakman heeft te doen om zijn taak te vervullen, zo, dat zijn economische functie economisch tot haar recht komt, dus economisch doeltreffend werkt. Inderdaad, het publiek kiest hem als vertrouwensman — d.i. als mandataris voor de controle, welke het publiek zelf niet kan uitoefenen — om zijn deskundigheid; die deskundigheid is de grondslag van het in hem gestelde vertrouwen en, omgekeerd, van het door hem gewekte vertrouwen. De leer van het gewekte vertrouwen neemt dan ook die deskundigheid als uitgangspunt en eist, dat alleen die deskundigheid beslist over de omvang van de te verrichten arbeid, met uitschakeling van de invloed der inzichten van ondeskundigen en met uitsluiting met name van commerciële overwegingen van den accountant, welke somtijds een „zwaardere inslag” van de functie schijnen te vormen dan de ethische. — Het is ook juist, als de heer *Belle* zegt, dat het vertrouwen niet zozeer wortelt in de persoon als in het feit, dat de openbare accountant hiërarchisch los staat van het te controleren „ondernemingsbeheer”. Maar waarom wordt dit met zoveel nadruk betoogd? Ik heb hetzelfde reeds in mijn meer genoemde artikelen-reeks gezegd (o.a. M.A.B. 1933 blz. 152), al verzuimt de heer *Belle* weer dit te memoreren. — Intussen raakt mijn opponent weer het spoor bijster, als hij beweert, dat het niet nodig zou zijn, te stellen, dat de functie van den accountant als vertrouwensman ontstaat, doordat het maatschappelijk verkeer geen of onvoldoende vertrouwen stelt in de mededelingen en het oordeel van andere functionarissen. Mijn tegenstander noemt dit nota bene een „gewaagde” stelling. Natuurlijk weer, omdat hij deze stelling interpreteert als een ethische stelling: hij leest ze alsof er stond, dat het publiek twijfelt aan de goede trouw van de bestuurders en de commissarissen. Maar ik heb 't heel anders geschreven. Dat



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 daarmee 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