

mijn beroepsgenooten van hun taak kwijten en in hoeverre zij de moeilijkheden, die ongetwijfeld zullen bestaan, weten te omzeilen. Dat ik echter de combinatie in beginsel evenmin juist acht als die, welke van onze kringen uit is verkregen, zal na bovenstaande uiteenzettingen duidelijk zijn.

Van beide één: of de „accountants-afdeeling” fungeert als accountant in den vollen zin van het woord, maar is dan noodeloos gekoppeld aan de praktijk van het belastingadviesbureau, of zij beperkt zich tot het geven van adviezen, zonder verantwoordelijkheid in vaktechnischen zin. Men kan van meening verschillen over de vraag, of dit laatste (waarbij het begrip „public-accountant” op den achtergrond geraakt) uit een beroepsoogpunt al dan niet wenschelijk is. Ik schaar mij aan de zijde van hen, die meenen, dat de tegenstelling „public-accountant” en „privaat-accountant” niet logisch is en dat de toepassing van deze scheiding van functies op den duur zal afnemen en geleidelijk verdwijnen.

Ten slotte nog dit.

Overdrijving schaadt altijd. Wij behoeven als accountants niet angstvallig alles te weren, wat naar „belastingzaken” riekt. Men komt niet in botsing met de hierboven uiteengezette beginselen, wanneer men zijn cliënt in onschuldige gevallen eens helpt bij de invulling van zijn belastingbiljet. Ook niet, wanneer men in aangelegenheden, waar de objectiviteit niet in het gedrang kan raken, eens gaat praten met den inspecteur of zelfs gaat pleiten voor den raad van beroep. En zeker niet, wanneer de kwesties, waarom het daarbij gaat, geheel op ons terrein liggen.

Mijn bezwaren gaan slechts tegen de opzettelijk gewilde combinatie. Die acht ik onlogisch en verkeerd.

H. R. REDER

---

### DE ACCOUNTANT EN HET TOEZICHT VAN COMMISSARISSEN IN NAAMLooZE VENNOOTSCHAPPEN

---

„*Themis, Verzameling van bijdragen tot de kennis van het Publiek- en Privaatrecht*” bevat in haar laatste twee afleveringen 1927: 3e stuk, blz. 307 v.v. en 4e stuk, blz. 408 v.v.) een verhandeling over „*De taak van commissarissen in naamlooze vennootschappen en hunne aansprakelijkheid*”. De schrijver, die zich „*Observator*” noemt, kent het commissarissen-stelsel, zooals dat hier te lande in zwang is, blijkbaar van zeer nabij en geeft daarover belangwekkende beschouwingen. Daartoe gedreven door de wantoestanden in de laatste jaren aan den dag gekomen, heeft hij gezocht naar middelen ter verbetering, die z.i. wel niet alle gevaar voor oeconomische crisissen kunnen doen wijken, maar dan toch zouden kunnen verhinderen, dat hare werking zich veel verder uitstrekt dan onvermijdelijk is. Te dien einde wil hij nu in de toekomst vooral het toezicht op de directie, z.i. de wezenlijke taak van commissarissen meer effectief doen zijn. Thans is een werkelijk toezicht veelal onmogelijk, omdat commissarissen het inzicht in den bedrijfsgang missen. De auteur ontwikkelt daarom een plan om aan commissarissen dat inzicht te verschaffen. Hierbij betreft hij het gebied der accountancy, zoodat eenige mededeelingen en opmerkingen omtrent zijn plan in deze kolommen op hare plaats lijken. Om zijn denkbeeld echter in het juiste licht te kunnen zien, moge een korte uiteenzetting van des schrijvers wenschen omtrent de positie van commissarissen voorafgaan.

*Observator* beschouwt allereerst de hedendaagse werkelijkheid en onderkent — afgezien van enkele meer formeele verrichtingen — in den werkkring van commissarissen vier functies: toezicht op de directeuren; medebeheer in bepaalde gevallen; ten dienststelling van hun algemeene commerciële

ervaring; aanbrenge van handels- en andere relaties. Daar hij, zooals reeds gezegd is, van commissarissen in hoofdzak toezicht eischt, gaat hij na, of de andere functies met een werkelijk en degelijk toezicht verenigbaar zijn, waarbij hij voor alle tot een ontkennde slotsom komt.

Medebeheer acht hij met toezicht incompatibel, omdat het commissarissen belet de beheersdaden te zien „als handelingen, waar zij zelve buiten staan en die ze als onpartijdige derden kunnen beoordeelen, om ze, zoo noodig, aan de eritiek der algemeene vergadering te onderwerpen” (Blz. 313). Voorts wordt — naar hij betoogt — tengevolge van de veelal bestaande onmogelijkheid voor commissarissen van groote ondernemingen om zich in de zaken in te werken het medebeheer tot een passief en geeft het aanleiding tot scheeve verhoudingen t.o.v. de bestuurders. Tenslotte doet medebeheer het verantwoordelijkheidsgevoel der directie verslappen.

Invoel van commissarissen krachtens hun algemeene commerciële ervaring leidt licht tot medebeheer en is dus evenzeer verwerpelijk. Immers „zij zullen dan zelf te veel zeggen, hoe 't moet, terwijl hunne taak vooral is, er op te wijzen, dat, zooals de directie doet of deed, 't niet moet.” (Blz. 412).

Commissarissen met relaties zijn over het algemeen daarom ongewenscht, omdat aan die relaties in den regel persoonlijke belangen verbonden zijn. Raakt dus een der hun bekende ondernemingen in moeilijkheden, dan worden zij voor een conflict van plichten gesteld.

Alléén toezicht zij naar des schrijvers wensch dus taak van commissarissen; hiervoor dienen zij verantwoordelijkheid en geldelijke aansprakelijkheid te dragen. Deze verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid zijn echter alleen mogelijk, wanneer commissarissen tot toezicht in staat zijn. De schrijver acht daarom noodig een organisatie van dit toezicht. Daartoe wil hij tusschen commissarissen en directie „hulpkrachten” inschakelen, „die onafhankelijk staande tegenover de bestuurders, als ambt de bedrijfscontrôle in den ruimsten zin des woords op zich nemen en de resultaten daarvan in overzichtelijken, den commissarissen goed begrijpelijken vorm, hun ter bestudeering geven met al zoodanige opmerkingen, als noodig zijn voor het vormen van een oordeel en het oefenen van degelijke op feiten gegronde eritiek”. (Blz. 319). De schrijver erkent, dat het moeilijk is aan te geven, wat nu precies noodig is, maar geeft toch, zij het dan ook met eenige aarzeling, het navolgende plan in overweging:

„Er worde ingesteld een Centraal College voor het „naamlooze vennootschapswezen, bestaande uit gewone en „buitengewone leden. De gewone leden moeten zijn voor „al accountants en bedrijfshuishoudkundigen, dan ook — „maar in bescheiden aantal — juristen, en eindelijk personen, die in zeer vaak voorkomende soorten van be- „drijven commercieel of technisch belangrijke betrekkin- „gen hebben bekleed. Voor het buitengewone lidmaat- „schap komen in aanmerking zij, die in zeldzamer voor- „komende bedrijven betrekkingen, als zoo juist bedoeld, „vervuld hebben; zij worden door de gewone leden of „zoo het college zijn werk over groepen verdeeld, door „eene dier groepen geassumeerd, wanneer daarvoor aan- „leiding bestaat.

„Aan dit college zij tot taak gesteld, voor iedere reeds „bestaande of nog op te richten N.V. een beredeneerd „schema vast te stellen voor de controleering daarvan en „in verband met de in dat schema tot uiting komende „opvatting omtrent den minimumomvang van het toe- „zicht, een formulier, waaruit blijkt, welke gegevens, als „resultaat der controle, ter beoordeeling van den stand „des bedrijfs, steeds minst genomen moeten worden vast- „gelegd... Hoe komt men nu tot eene behoorlijke invul- „ling? Aan de directies kan men dit niet overlaten; even- „min aan van haar afhankelijke deskundigen. Het Cen-

„traal College zelve benoeme derhalve voor iedere N.V. een Raad van Contrôle, bestaande uit twee of meer leden — accountants en bedrijfshuishoudkundigen —, die periodiek, zegge kwartaalsgewijze, volgens het formulier „bedrijfsoverziichten maken en daartoe natuurlijk telkens „invallen komen doen”. Hoeveel leden zulk een Raad van Contrôle voor eenig bedrijf moet hebben en hoeveel „tijd ieder lid aan zoo'n zaak moet geven, hangt van omstandigheden af, d.w.z. van de grootte en den aard van het bedrijf en op den duur ook van ervaringen, die de Raad van Contrôle met de directie maakt. In beginsel moet het geoorloofd zijn en zelfs — behoudens bij zeer groote ondernemingen — gewoonte worden, dat ieder lid „zitting mag hebben in verschillende Raden. Voorts zij „niemand blijvend verbonden aan eene bepaalde onderneming. Dat toch werkt de vertrouwelijkheid tusschen „controleur en directie in de hand. Integendeel worde „iedere controleur ten opzichte van eene bepaalde onderneming slechts voor een zeker aantal jaren, vijf niet te „boven gaande, aangewezen en daarbij geschiede de afstreding der controleurs op verschillende tijdstippen, op „dat de nieuwbenoemden door de reeds langer met het „betrokken bedrijf bekenden kunnen worden ingewerkt en „niet bij hun onderzoek van de directies afhankelijk „worden.

„Wat de betaling betreft, zij worde door het Rijk van „de gecontroleerde ondernemingen geheven naar gelang „van de verriepte werkzaamheden en tegen een niet te goedkoop tarief, opdat de directies er belang bij hebben „hare administratie in orde te hebben. De controleurs „zelve evenals de leden van het Centraal College staan in „Staatsdienst op vaste salarissen. Het streven moet zijn, „dat de uitgaven voor en van College en Raden door „de inkomsten worden gedekt. Is de berekening volgens „tarief daartoe niet voldoende, zoo heffe men eene „scheiden dividendbelasting, bij rendementen boven b.v. „5 pCt.<sup>1)</sup> Waarom zouden aandeelhouders niet iets extra „meebetalen aan hetgeen in hun belang geschiedt wanneer „meer de zaak welvarende is?” (Blz. 319, 320)

Als met behulp van dit geheele apparaat commissarissen wordt bijgebracht de kennis noodig tot critische beoordeeling van het bedrijf, zal tegenover een verwijt van onvoldoende toezicht hun beroep op onwetendheid falen en daarmee hun aansprakelijkheid gegeven zijn. Voor deze financiële aansprakelijkheid ontvouwt de schrijver vervolgens een regeling, die, hoe interessant ook, buiten ons bestek valt. Wij treden hier slechts in een beshouwing omtrent des schrijvers plan tot organisatie van het toezicht.

Bij kennisgeving van dit zoo ingrijpend voorstel rijst aansonds de vraag: is zoo'n geweldige organisatie van bovenaf nu wel noodig?

De schrijver heeft natuurlijk voor zich zelf deze vraag reeds bevestigend beantwoord. Hij is van meening, dat er, „uit de vrije werkzaamheid der maatschappelijke krachten geen behoorlijk inzicht en dus ook geen behoorlijk toezicht kan voortkomen” (Blz. 317). De trage massa der aandeelhouders zal tot een organisatie tot verhooging van het inzicht van commissarissen niet het initiatief nemen; uiteraard is dit evenmin te verwachten van de directies; terwijl ten slotte de zedelijke onvrijheid, waarin zij tegenover de directie leven, ook de commissarissen zelf belet maatregelen tot vermeerdering van hun kennis van den gang van zaken door te zetten. Men zou dit alles kunnen erkennen, maar hieruit vloeit des schrijvers plan nog niet voort als de noodzakelijke oplossing. Het komt ons dan ook voor, dat, indien *Observator* den bestaanden toestand

juist had geobserveerd, hij tot een andere oplossing zou zijn gekomen. Immers, er zijn hier te lande toch ook nog naamlooze vennootschappen, waarin de commissarissen wel op objectieve wijze door van het beheer onafhankelijke personen omtrent den bedrijfsgang worden ingelicht. Onze grief is nu, dat *Observator* een zeer vergaand voorstel te berde brengt, waartegen zooals wij nader zullen uiteenzetten, zeer ernstige bedenkingen bestaan, zonder zich te hebben afgevraagd, of niet op eenvoudiger en doeltreffender wijze zijn wenschen kunnen worden vervuld door ruimere verbreiding van een reeds bestaand, voldoende en uit de vrije maatschappelijke ontwikkeling voortgekomen systeem. Immers het is merkwaardig, dat een schrijver, die over het algemeen de practijk en het recht der naamlooze vennootschappen en de psychologie der daarbij betrokken personen terdege blijkt te kennen, onbekend is met de accountantscontrole bij de N.V. zooals deze wordt opgevat door de in dezen bevoegde instanties en ook practisch wordt verwezenlijkt. Dit moge blijken uit de navolgende voorbeelden.

Omtrent zijn plan zegt de schrijver zelf:

„Dit denkbeeld is in zooverre niet nieuw en reeds in „toepassing, als men ook nu reeds personen kent, die „min of meer buiten het hiërarchisch verband der ondernemingen staan en controlewerk verrichten. Doch het „werk dier personen — de accountants met hunne helpers — gaat niet zoover, als noodig is, en hun ontbreekt „voorts, de onmiddellijke, de directeuren dus omzeilende, „band met commissarissen.” (Blz. 319).

Op blz. 321 blijkt hij in het accountantsonderzoek in den gewonen zin des woords slechts te zien „het zoeken naar fouten en slordigheden, alsmede fraudes”.

En tenslotte, als de schrijver betoogt, dat het nieuwe wetsontwerp op de N.V. niet zoover gaat als hij noodig oordeelt, dan uit hij vooral als zijn bezwaar, dat de omvang van de bemoeiingen van den daarin bedoelde „deskundige” geheel afhangt van zijn eigen inzicht en dat de accountant door geen hooger dwang genoopt wordt met zijn controle verder te gaan dan hun aangenaam is, bij wier gratie hij zijn functie bekleedt.

Deze uitlatingen zijn evenzoo vele miskenningen van de huidige positie van den accountant, zooals deze, voor zooveel ons bekend, althans in het N. I. v. A. pleegt te worden opgevat. Zijn er niet tal van N.V.'s, waarbij een accountant in opdracht van commissarissen te hunner voorlichting werkzaam is en rechtstreeks aan hen verslag uitbrengt? Is niet zelfs in de statuten van verschillende geenszins onbelangrijke N.V.'s bepaald, dat commissarissen zich kunnen of moeten doen bijstaan door een accountant? Is het niet juist het doel van den normalen accountantsarbeid om te komen tot een uiting, hetzij een verklaring, hetzij een rapport, van iemand, die de financiële gevolgen der beheersdaden ziet als onpartijdig en niet-belanghebbend derde? Toevallig lijkt het zeer zeker niet, dat men de positie van den accountant door accountant hoort beschrijven in nagenoeg dezelfde termen, als waarmede de schrijver formuleert de eischen aan den idealen commissaris te stellen. Het is dan ook onjuist dat het gewone accountantsonderzoek zou bedoelen het vinden van fouten, slordigheden en fraudes; over het algemeen is dit slechts een gevolg en niet het doel van den accountantsarbeid. Hoe is ten slotte de voorstelling, dat de accountant geheel naar eigen inzicht zou werken, en dat hij slechts zoover zou gaan als zijn lastgevers aangenaam is, te rijmen met het bestaan van Reglement van Arbeid en Raad van Tucht, die den accountant bestraft, die verzuimd heeft te doen wat naar de geldende beroepsopvattingen zijn plicht gebiedt.

Nu weten wij zeer wel, dat er ook accountants bij N.V.'s werkzaam zijn, die hun opdracht van de directie ontvangen hebben en wien inderdaad „de onmiddellijke band met commissarissen” ontbreekt; ja zelfs, dat er accountants zijn, die zich

<sup>1)</sup> Wij laten thans de vraag onbesproken, of de hoogte van het dividend voor de voorgestelde belasting wel een juisten grondslag biedt. E. A. H.

niet richten naar de door ons weergegeven opvattingen en niet aan eenige disciplinaire rechtspraak onderworpen zijn. Dit neemt echter niet weg, dat *Observator* niet schijnt te hebben opgemerkt, dat er toch ook accountants bij N.V.'s werkzaam zijn tegen wier arbeid de door hem geuite bezwaren niet kunnen worden ingebracht. Wij achten het dan ook waarschijnlijk, dat de schrijver, indien hij een juist inzicht had gehad in de beteekenis van dezen accountantsarbeid, zijn plan tot controle van Rijkswege niet zou hebben geopperd, maar veeleer zou hebben overwogen, hoe deze accountantscontrole bij de N.V. meer te verbreiden.

Beschouwen wij thans nader het eigenlijke plan van *Observator*.

Terstond treft de groote rol, die daarin aan den Staat wordt toebedeeld. Onwillekeurig komt men er toe het te vergelijken met de wettelijke regeling hier te lande voor het levensverzekeringbedrijf geschapen. Zelf trekt de schrijver deze parallel niet. Met zijn „Centraal College” en zijn „schema's” correspondeeren eenigszins de Verzekeringskamer en de „staten”. Echter springt een principieel verschil in het oog, dat dadelijk voor het plan-*Observator* tot een gewichtige conclusie leidt. Richtsnoer voor de Verzekeringskamer zijn de belangen van polishouders, die zelf niet voor hun belangen kunnen opkomen en wier belangen onder de huidige omstandigheden gelden als een algemeen belang, dat staatsbemoeienis wettigt. Daarentegen bedoelt het „Centraal College” waarborgen te geven voor de bescherming van de belangen van aandeelhouders, waarvan het nog geenszins vaststaat, dat zij niet door de aandeelhouders zelf (resp. op andere — eenvoudiger — wijze) kunnen worden behartigd.<sup>1)</sup> Erkent niet ook *Observator* (blz. 308), dat bij het belegend publiek zelf evenzeer fouten moeten worden gezocht! De belangen van aandeelhouders zijn voorshands zuiver particuliere belangen, waarvoor zij zelf, niet de staat, hebben te waken. Het plan-*Observator* is een ongegründheid, omdat het een in wezen socialistisch systeem wil aanwenden ten dienste niet van algemeene, maar van zuiver particuliere belangen.

Ook de doelmatigheid pleit tegen het plan-*Observator*. Zal in het steeds wisselende bedrijfsleven de onder zekere voorwaarden vrije arbeid van den public-accountant, wiens eer en goede naam op het spel staan en die zelf verantwoordelijkheid draagt, niet grooter waarborg zijn voor aandeelhouders, dan die van den ambtenaar, bekommerd om de stipte opvolging van schematische instructies? Vervolgens stelle men zich eens voor, wat een ontzaglijke verantwoordelijkheid de Staat op zich zou nemen, indien hij zich verplichtte van alle naamlooze vennootschappen den waren stand en gang van zaken door middel van zijn ambtenaren aan commissarissen bloot te leggen. Tot welke financiële staatsaansprakelijkheid zou dit kunnen leiden, wanneer deze ambtenaren fouten zouden maken, hetgeen uiteraard niet zou uitblijven?

Overigens zal het na het voorafgegaane geen verwondering wekken, dat het plan gedachten bevat, die in accountantskringen, voorzoo veel ons bekend, wel als overwonnen kunnen worden beschouwd.

Dit geldt allereerst van het voorstel om voor iedere N.V. een Raad van Controle voor te schrijven, wat dus zou neerkomen op verplichte accountantscontrole bij de ongeveer 20.000 N.V.'s! Geeft de schrijver er zich wel rekenschap van, dat bij zeer vele, zoo niet de meeste, N.V.'s bescherming van aandeelhouders tegenover bestuurders een overbodigheid is om de eenvoudige reden, dat aandeelhouders en bestuurders identiek zijn? Hetzelfde kan gezegd worden van het idee om de leden van de Raden van Controle periodiek te doen aftreden: het stelsel der

wisselende accountants vindt geen verdedigers, omdat het volledig leeren kennen van een zaak zeer veel tijd eischt.

Wij laten het hierbij met onze critiek op het plan zelf, omdat wij reeds het uitgangspunt van den schrijver verwierpen. Wij betwisten geenszins het bestaan van de door hem beschreven wantoestanden, maar wij wenschen ze op andere zijde te bestrijden. Het komt ons toch voor, dat als straks een strengere aansprakelijkheid van commissarissen in de wet zal worden vastgelegd, daardoor voor hen ontstaan zal een grootere behoefte aan objectieve voorlichting omtrent het bedrijf, die van zelf zal leiden tot een grootere verbreiding van de accountantscontrole. Er blijft dan nog de mogelijkheid, dat deze door onbevoegden zal worden uitgeoefend, hoewel de waarschijnlijkheid groot is, dat, waar de keuze van een accountant dan rechtstreeks en persoonlijk den commissarissen aangaat, de praktijk wel de goede accountants van de pseudo-accountants zal weten te onderscheiden. In ieder geval lijkt een ingrijpen van den wetgever op dit punt, mocht het noodig zijn, doeltreffender, eenvoudiger en voor den Staat minder risquant, dan een wettelijke regeling van het N.V.-wezen als door *Observator* voorgesteld.

Mr. E. A. HOFMAN

## EEN EN ANDER OMTRENT AANTEKENINGEN EN VASTLEGGINGEN

Opdat de accountant

reeds gedurende de uitvoering eener controle:

een inzicht kan verkrijgen in de doelmatigheid van inrichting der administratie en

na beëindiging der controle:

in staat is, met behulp van door eigen waarneming verkregen gegevens, de juistheid en volledigheid der jaarrekening e.a. te beoordeelen, resp. weten wat aan die juistheid en volledigheid ontbreekt.

moet door hem en zijne assistenten tijdens de controle aantekening worden gehouden van resp. worden vastgelegd:

1° de boekingen, welke volgens zijn inzicht technisch of om principiële redenen niet juist zijn.

VOORBEELD: *Technische fout*, indien eene ingekomen factuur in het Inkoopboek met een foutief bedrag is geboekt (omzetting van cijfers o.a.)

*Principiële fout*, indien voor de verdeling der indirecte kosten over de afdelingen in een fabrieksbedrijf een onjuist omslag-percentage is toegepast, doordat bij het vaststellen der bases daarvoor, onvoldoende rekening is gehouden met het causaal verband tusschen bases en indirecte kosten.

2° de boekingen, welke om de wijze van boeken of om het karakter der transactie, welke aanleiding tot de boeking gaf, eene nadere toelichting van de zijde van den cliënt behoeven,

VOORBEELD: *Wijze van boeken*, indien bij de boeking der arbeidsloonen in het Kasboek, een deel daarvan niet onder Loonen, doch ten laste van eene andere rekening is geboekt, terwijl het de gewoonte is, de verdeling der loonen via een loonsplitsing-boek te doen geschieden.

*Karakter der transactie*, indien in eene fabriek van emballage-artikelen in het Inkoopboek de boeking eener factuur over een geleverden wagon aardappelen wordt aangetroffen.

3° de hiaten en gebreken in de boekhouding, gezien van het standpunt van den controleerenden accountant,

<sup>1)</sup> Is immers in den laatsten tijd niet meer organisatie onder de beleggers waar te nemen? Gewezen zij b.v. op het optreden der Vereniging van Fondsenhouders.